Deutsche Steuer-Zeitung

Monatsschrift auf dem Gebiete des Steuerwesens
mit Beilage: „Aufwertungspraxis"

JAHRGANG XIV | MITTE NOVEMBER 1925 | NUMMER 11

HAUPTSCHRIFTLEITUNG: RECHTSANWALT Dr. jur. FRITZ KOPPE, BERLIN

VERLAG UND GESCHÄFTSSTELLE: INDUSTRIEVERLAG SPAETH & LINDE

Fachbuchhandlung für Steuerliteratur, Berlin W 10, Genthiner Straße 42. Fernruf: Lützow 3752. Postscheckkonto Berlin NW 7, Nr. 18541. Für Österreich: Postsparkassenscheckkonto Wien 156445. **Bezugspreis:** Vierteljährlich 5,40 Mark (ausschließlich



Zustellungsgebühr) direkt vom Verlag unter Kreuzband oder durch jede Buchhandlung. **Anzeigenpreis** nach Tarif. Alle Zuschriften, mit Ausnahme der Sprechsaalanfragen, sind an den Verlag Berlin W 10, Genthiner Straße 42, zu richten.

Dem preußischen Oberverwaltungsgericht zu seinem 50jährigen Bestehen zum Geleit!

Ein goldenes Jubiläum erheischt gebieterisch goldige Glückwünsche für die Zukunft, verbunden mit einer treuen Erinnerung an die Vergangenheit.

50 Jahre der Tätigkeit des höchsten Verwaltungsgerichtshof des größten Landes im Deutschen Reiche sind für einen Staat und seine Angehörigen ein zu bedeutsames Ereignis, das nicht ungewürdigt bleiben kann. Eine Würdigung der Tätigkeit des preußischen Oberverwaltungsgerichts in den vergangenen 5 Jahrzehnten kann nur als ein ruhmvolles Erinnerungsblatt gestaltet werden.

Schon zum silbernen Jubiläum waren in einer Festnummer des Preußischen Verwaltungsblattes (Jahrg. 22 S. 73 ff) von einer achtunggebietenden Führerschaft der öffentlich-rechtlichen Wissenschaft und Praxis dem Oberverwaltungsgericht Glückwünsche dargebracht, die einzeln, und noch mehr in ihrer Gesamtheit, einen seltenen Ruhmeskranz für den Gerichtshof bildeten, den empfangen zu haben ihm eine besonders ehrende Auszeichnung sein konnte. Der Ruhm, eine Stätte treuester und gewissenhaftester Pflichterfüllung, ein Forum für eine unparteiliche höchstrichterliche Klarstellung öffentlichen Rechtes, für die Wahrung einer Einheitlichkeit dessen Anwendung und Auslegung und dabei zugleich ein Hort unbeugsamer Gerechtigkeit zu sein, ist dem preußischen Oberverwaltungsgericht schon vor 25 Jahren zuerkannt worden. Dieser Ruhm ist der gleiche bis heute geblieben und wird es bei solchen Traditionen, die in ihrer Auswirkung nicht zu bannen sind, auch für die Zukunft bleiben.

Seine Entstehung verdankt das Oberwaltungsgericht dem preußischen Gesetz betreffend die Verfassung der Verwaltungsgerichte und das Verwaltungsstreitverfahren vom 3. Juli 1875, das am 1. Oktober 1875 in Kraft getreten ist. Am 20. November 1875 ist der Gerichtshof als solcher zum ersten Male zusammengetreten. Am 20. November 1925 wird er sein goldenes Jubiläum durch einen Festakt feierlich begehen.

Seine Tätigkeit begann das Oberverwaltungsgericht mit einem Senat. Im Jahre 1900 bestanden bereits sieben Senate. Die Geschäftstätigkeit in den ersten 25 Jahren war eine dauernd progressive. Mit dieser Steigerung und vielleicht gerade mit ihrer Auswirkung hielt Schritt die immer bedeutungsvollere Vertiefung der Rechtsprechung des Gerichtshofes auf den Gebieten des öffentlichen Rechts. Dabei war es dem Oberverwaltungsgericht nicht beschieden, auf der Praxis früherer höchstrichterlicher Verwaltungsinstanzen aufbauen zu können, wie es dem Reichsgericht nach seiner Gründung möglich war, das in den Anfangsstadien seiner Tätigkeit aus den Schatzkammern der Rechtsprechung des preußischen Obertribunals und des Reichsoberhandelsgerichts manche Kleinodien sich heraussuchen konnte. Das Oberverwaltungsgericht mußte stets eigene Wege suchen. Es hat sie nicht minder in der ersten Periode bis 1900 wie in der zweiten Periode suchen müssen, aber auch immer gefunden.

In der zweiten Periode stieg die Zahl der Senate zunächst auf 9, um dann nach Erlaß der Gesetze vom 28. Juni 1911 und 14. Juli 1914 — unter Hinzuziehung von Hilfsrichtern — auf 11 Senate anzuwachsen. Damit war der Höchststand erreicht. Der Krieg übte auch hier seine Wirkungen. Ein Geschäftsrückgang war unausbleiblich. Dazu kamen das Kriegsgesetz zur Vereinfachung der Verwaltung vom 13. Mai 1918, das Gesetz vom 16. November 1920 über die Beseitigung des Konfliktsverfahrens und nach der Staatsumwälzung die Reichsfinanzgesetzgebung, durch die auf den großen Steuergebieten der Reichssteuern der Reichsfinanzhof als letzte Instanz geschaffen ist. Nachdem dann durch die Verordnung vom 12. März 1924 das preußische Landeswasseramt in das Oberverwaltungsgericht eingegliedert war, ist sein jetziger Bestand mit 7 Senaten der gleiche, wie er es zu seinem silbernen Jubiläum gewesen ist.

Daß zu allen Zeiten seines Bestehens an der Rechtsprechung des Gerichtshofes nicht selten auch Kritik geübt worden ist, ist die unausbleibliche Folge jeder Rechtsprechung. Die Kritik belebt. Sie bildet oft den Blütenstaub rechtlicher Gedanken, die für neue Ideen befruchtend wirken. Daß im übrigen auch vereinzelt in Zeiten einer Sturm- und Drangperiode tobende Wellen in der Brandung ihren Gischt an das Ufer werfen, ist eine Sturmesfolge. Die Natur überwindet sie.

Wie nun auch in Zukunft das Schicksal des preußischen Oberverwaltungsgerichts im Hinblick auf die gemäß Art. 107 der Reichsverfassung gebotene Schaffung eines Reichsverwaltungsgerichts sich gestalten mag, der aufrichtigste Wunsch zu seinem goldenen Jubiläum begleitet es, daß sein Geschick seiner Bedeutung, seinem Ruhme und der Sentenz entsprechen mag:

Es kann die Spur von seinen Erdentagen
Nicht in Aeonen untergehen.

Steuerkalender.

Von Rechtsanwalt Dr. Koppe, Berlin.

16. (23.) November: Die an sich fällige Einkommensteuerzahlung der Landwirtschaft, und zwar für das dritte und vierte Kalenderquartal 1925, ist durch Erlaß des Reichsfinanzministers vom 28. Oktober 1925 auf den 15. Dezember verlegt worden (siehe Seite 517).

16. (23.) November: Zweite Vermögensteuerrate auf Grund des neuen Vermögensteuergesetzes (§ 23). Die Rate war wiederholt aufgeschoben worden, die Höhe beträgt ein Viertel des im letzten Vermögensteuerbescheid für 1924 festgesetzten Betrages. Schonfrist bis zum 23. November. Die Termine vom 15. bzw. 22. November verschieben sich um einen Tag, weil sie auf einen Sonntag fallen. Die Zahlung der Vermögensteuerrate wird durch die in der Zeit vom 20. 11. bis 15. 12. abzugebende Vermögensteuererklärung nicht berührt.

16. November: Lohnabzug für die Zeit vom 1.—10. November. Keine Schonfrist. Die Fälligkeit tritt am 16. statt am 15. November ein, weil der 15. auf einen Sonntag fällt.

25. November: Lohnabzug für die Zeit vom 11. bis 20. November. Keine Schonfrist.

30. November: Ablauf der (verlängerten) Frist für die Anmeldung bereits gekündigter oder ausgeloster und zur Einlösung eingereichter Obligationen zum Zwecke der Aufwertung gemäß Verordnung vom 29. 9. 1925. Die Frist für den Aufruf der Obligationen durch den Obligationsschuldner, die Ende September ablief, ist im Gegensatz zu verschiedentlich in der Presse irrtümlich wiedergegebenen Mitteilungen nicht verlängert worden.

5. Dezember: Lohnabzug für die Zeit vom 21. bis 30. November. Keine Schonfrist.

10. (17.) Dezember: Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuervorauszahlungen der Monatszahler für den Monat November. Schonfrist für Anmeldung und Zahlung bis 17. Dezember. Die Umsatzsteuersenkung, die am 1. 10. 1925 in Kraft getreten ist, ist zum erstenmal bereits für die Monatszahler bei der Umsatzsteuervoranmeldung im November wirksam geworden, während sie für die Quartalszahler erstmals im Januar 1926 wirksam wird.

10. (17.) Dezember: Einkommensteuervoranmeldung und Vorauszahlung erfolgen, abgesehen von der Landwirtschaft (s. u.) nur vierteljährlich. Die nächste Voranmeldung ist also erst im Jahre 1926 fällig. Das gleiche gilt auch von der Körperschaftssteuervoranmeldung und Vorauszahlung.

15. (22.) Dezember: Die an sich Mitte November fällige Einkommensteuerzahlung der Landwirtschaft für das 3. und 4. Kalendervierteljahr 1925 war durch Erlaß des Reichsfinanzministers vom 28. 10. 1925 auf den 15. Dezember verlegt worden. Schonfrist 1 Woche. Da die meisten Landwirte in den Besitz des Steuerbescheides für das Wirtschaftsjahr 1924/25 inzwischen gelangen dürften, brauchen die am 15. 12. 1925 fälligen Vorauszahlungen nicht mehr nach dem Vermögen berechnet werden, sondern sind bereits nach dem Ergebnis des Wirtschaftsjahres 1924/25, wie im Steuerbescheid angegeben, zu leisten. Wo ausnahmsweise der Steuerbescheid noch nicht zugestellt ist, sind die Vorauszahlungen wie bisher nach dem Vermögen zu leisten.

15. (22.) Dezember: Ablauf der Frist zur Abgabe der Vermögensteuererklärung für 1925. Keine Schonfrist. Wird die Frist nicht eingehalten, so kann ein Zuschlag bis zu 10% des zur Erhebung gelangenden Steuerbetrages festgesetzt werden. (Näheres S. 968.)

15. (22.) Dezember: Lohnabzug für die Zeit vom 1. bis 10. Dezember. Keine Schonfrist.

Abgabe der Vermögensteuererklärung für 1925.

Von Dipl.-Steuersachverständigen Dr. W. Beuck, Berlin.

(Frist 20. November — 15. Dezember 1925).*)

In der Zeit vom 20. November bis zum 15. Dezember 1925 sollen die Steuererklärungen für die Durchführung des Vermögensteuergesetzes vom 10. August 1925 abgegeben werden. Die öffentliche Aufforderung wird demnächst ergehen.

Es sind drei Erklärungsformulare vorgesehen, die je nach der Vermögenseigenschaft des zu deklarierenden Vermögens seitens der Finanzämter an die Steuerpflichtigen ausgegeben werden.

Muster 1 ist für die „ausführliche Steuererklärung" physischer Personen mit Kapital-, Grund-, Betriebs- und sonstigem Vermögen bestimmt;

Muster 2 ist das „vereinfachte Formular" für Landwirte, Forstwirte und Gärtner, und

Muster 3 stellt das Erklärungsformular für die nichtphysischen Personen — Aktiengesellschaften, Gesellschaften m. b. H. usw. — und für die offenen Handelsgesellschaften dar, die als solche das Gesellschaftsvermögen zu versteuern haben.

Jeder Steuerpflichtige hat also nur ein Formular zu benutzen, und zwar die nichtphysische Person und die o.H.G. ausnahmslos das Muster 3, während für die physische Person entweder das Muster 1 oder das Muster 2 zu verwenden ist.

Es ergeht eine öffentliche Aufforderung; also ist zur Abgabe der Erklärung jeder Steuerpflichtige auch dann verpflichtet, wenn er eine Zustellung der Aufforderung nebst dem Vordruck nicht erhält. In diesem Falle hat er sich den Vordruck an zuständiger Stelle selbst zu besorgen; erhält er einen nicht passenden Vordruck, so hat er sich das richtige Formular zu beschaffen.

*) Soeben erscheint: Beuck, Die Vermögensteuererklärung 1925 (siehe Anzeigenteil).

Der Stichtag ist der 1. Januar 1925.

Der Kreis der erklärungspflichtigen Personen ist folgender:

1. Alle natürlichen Personen, die im Finanzamtsbezirk entweder Wohnsitz haben oder sich im Reichsgebiet (nicht nur im Finanzamtsbezirk) mehr als sechs Monate aufhalten, wenn sie am 1. Januar 1925 entweder
   a) mehr als 5000 M. Gesamtvermögen besaßen oder
   b) überhaupt nur inländischen Grundbesitz oder Gewerbebetrieb hatten;

2. alle nicht-physischen Personen, deren Sitz oder Ort der Leitung im Finanzamtsbezirk liegt und zwar
   a) Akt.-Ges., Ges. m. b. H., Berggewerkschaften, Genossenschaften, rechtsfähige und nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen, Zweckvermögen usw.,
   b) offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften.

Die letztgenannten Handelsgesellschaften haben also nach Formular 3 auf jeden Fall das Gesellschaftsvermögen zu deklarieren, während der Gesellschafter diesen Anteilswert nicht in seiner nach Formular 1 oder 2 abzugebenden Erklärung über sein sonstiges Vermögen aufzuführen hat, und ihn nicht — auch nicht etwa zur Hälfte — nochmals in seiner Hand versteuern muß.

Den Erklärungsformularen liegen „Anleitungen" bei, deren genaues Durchlesen dem Steuerpflichtigen Zweifel klären und unnötige Arbeit ersparen soll. Zum Verständnis der Vordrucke ist in der Hauptsache auf folgendes hinzuweisen:

Allgemeines.

1. Jeder Steuerpflichtige hat die Steuererklärung grundsätzlich selbst abzugeben. Vollmachtserteilung ist statthaft. Für die juristische bzw. nicht-physische Person ist der Vorstand bezw. Geschäftsführer zur Abgabe verpflichtet. Die Erklärung ist zu unterschreiben. (Nicht unterschriebene Erklärungen gelten als nicht abgegeben!)

2. Das Vermögen der Ehefrau hat stets der Ehemann seinem Vermögen hinzuzurechnen, die Ehefrau gibt nicht eine besondere Erklärung ab. Das Vermögen minderjähriger Kinder deklariert der Vater (bzw. Inhaber der elterlichen Gewalt, bzw. Vormund) in besonderer Erklärung.

Für einen nach dem 31. Dezember 1924 Verstorbenen sind die Erben bzw. der Testamentsvollstrecker erklärungspflichtig.

3. Personalien sind erschöpfend und hinsichtlich der Berufsbezeichnung bestimmt anzugeben (z. B. nicht „Fabrikant", sondern „Möbelfabrikbesitzer", oder nicht „Landwirt", sondern „Inspektor" oder „Hofbesitzer" usw.).

4. Maßgebend ist der Stand vom 1. Januar 1925 bzw. der gesetzlich zulässig abweichende Stichtag (Betriebsvermögen bei Beginn des Geschäftsjahrs). Die nach diesem Stichtage, z. B. durch Erbschaft, angefallenen Vermögensteile brauchen nicht, die bis zu diesem Stichtage angefallenen müssen auch dann berücksichtigt werden, wenn am Stichtage oder sogar bei Abgabe der Erklärung der ziffernmäßige Wert noch nicht feststeht.

5. Erschöpfende und klare Formularausfüllung liegt im Interesse des Steuerpflichtigen. Reichen die Spaltenräume nicht aus, so empfiehlt sich die Beifügung von Erläuterungen ebenso, wie die Beifügung aller sonstigen, der Prüfung zweckdienlichen Unterlagen.

6. Zum Verständnis des Formulars ist daran zu erinnern, daß das Bewertungsgesetz die Wertfeststellung des Grund- und Betriebsvermögens den Grundwertausschüssen bzw. den Gewerbeausschüssen übertragen hat. Der Steuerpflichtige hat daher grundsätzlich nur die für diese Schätzungen notwendigen allgemeinen Angaben zu machen, hat ziffernmäßige Wertangaben nur hinsichtlich des sonstigen Vermögens und des Bilanzvermögens einzutragen.

Die einzelnen Muster.

Muster 1.

Ausführliche Steuererklärung für natürliche Personen.

1. Landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches und gärtnerisches Vermögen:

Es wird unterschieden zwischen eigenem Besitz und Pachtbesitz. Wertangaben sind nicht zu machen, nur die für die Bewertungsfeststellung maßgeblichen Angaben in die Spaltenvordrucke einzutragen.

2. Betriebsvermögen: Es wird unterschieden zwischen
   a) Vermögen, das dem Betriebe eines Gewerbes dient und
   b) Vermögen, das der Ausübung eines freien Berufes dient.

Zu a: Art und Sitz des Betriebes und ziffernmäßig der Gesamtwert ist anzugeben. Weicht der Abschlußtag von dem Stichtage des 1. Januar 1925 ab, so ist dahingehende Angabe erforderlich. Eine nach den Bewertungsvorschriften angefertigte Aufstellung des Betriebsvermögens ist der Erklärung beizufügen. Miteigentümer des Betriebes sind anzugeben. Unter diese Angabe der Miteigentümer gehört aber nicht die offene Handelsgesellschaft und die Kommanditgesellschaft, da diese Gesellschaften nach Formular Nr. 3 selbständig die Erklärung abzugeben haben, so daß Anteile an offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften auch nicht als Betriebsvermögen des Gesellschafters in dem Vordruck Nr. 1 aufgeführt zu werden brauchen. Die Miteigentümerangabe ist also nur erforderlich im Falle der Erbengemeinschaft, der Gelegenheitsgesellschaft, der Partenreederei usw.

Zu b: Anzugeben ist das Vermögen, welches am 1. 1. 1925 einem freien Beruf gewidmet war. Es wird unterschieden zwischen beweglichen Gegenständen, ausstehenden Honorarforderungen und den Berufs- oder Gewerbeschulden. Diese Angaben sind ziffernmäßig zu machen. Der steuerfreie Betrag von 6000 M. ist nicht in Abzug zu bringen, wird vielmehr vom Finanzamt von Amts wegen abgezogen.

3. Grundvermögen: Hier sind aufzuführen alle Grundstücke, die weder zu einem landwirtschaftlichen noch zu einem gewerblichen Betrieb gehören, desgleichen Bauland. Ziffernmäßige Wertangabe wird nicht verlangt.

4. Das sonstige Vermögen ist wiederum ziffernmäßig anzugeben und zwar sind anzugeben inländische Aktien usw. zum halben Kurswert, Papiermarkforderungen mit dem Aufwertungsbetrage, wobei der gesetzliche Aufwertungsbetrag nur mit 15 Prozent berücksichtigt wird, Nießbrauchrechte, Kapitalansprüche und schließlich die übrigen Teile des sonstigen Vermögens, wie Schmuck, Luxusgegenstände usw.

5. Abzüge: Hierhin gehören alle Schulden, soweit sie nicht bei den einzelnen Vermögensteilen schon abgezogen bzw. berücksichtigt worden sind. Im Gegensatz zu der Angabe der Aufwertungsforderung sind Aufwertungsschulden mit dem gesetzlichen Satze von 25 Prozent zu berücksichtigen.

Anhang: Die Seite 4 des Formulares enthält einen Anhang für ergänzende Angaben zum Betriebs- und Grundvermögen. Es sollen dort die dem Gewerbebetrieb dienenden Grundstücke und die sonstigen Grundstücke aufgeführt und der Wehrbeitragswert, Friedensmiete, Bruttomietswert und Betrag der Instandhaltungskosten ziffernmäßig angegeben werden.

Muster 2.

Vereinfachte Erklärung für Landwirte, Forstwirte und Gärtner.

Zu deklarieren ist:

1. Landwirtschaftliches, forstwirtschaftliches und gärtnerisches Vermögen:

Es wird unterschieden zwischen

a) eigenem Besitz und

b) Pachtbesitz.

Wertangaben sind nicht zu machen; nur Art und Lage des Betriebes, Verpachtungen, Flächeninhalt, Verwendungszweck und Umfang der Nebenbetriebe sind anzugeben. — Anzugeben ist aber (nachf. Ziff. 2) der sog. Überbestand an umlaufenden Betriebsmitteln und der Bestand an Bargeld, Forderungen, Wertpapieren und Schulden, auch soweit diese Bestände dem Landwirtschaftsbetriebe dienen.

2. Weiteres Vermögen.

Neben den eben genannten Vermögensteilen sind hier zu deklarieren Aktien usw. (zum halben Steuerwerte), Aufwertungsforderungen (mit 15 Proz., nicht 25 Proz. des Goldmarkaufwertungsgrundbetrages) und Rentenrechte, Nießbrauchsrechte usw. — Alle diese Angaben sind im Gegensatz zu Ziff. 1 ziffernmäßig zu bewirken.

3. Abzüge.

Hierhin gehören alle die unter Ziff. 1 und 2 genannten Vermögensteile treffenden Schulden, aber auch solche des „Gesamtvermögens", wie z. B. am 1. 1. 1925 rückständige Steuerschulden*) usw.

4. Bemerkungen.

Hier können allgemeine Angaben, die der Veranlagung bzw. Bewertung dienen sollen, Anträge auf Befreiungen, Tarifvergünstigungen usw. gemacht werden.

Muster 3.

Steuererklärung für juristische Personen und offene Handelsgesellschaften.

Aktiengesellschaften, G. m. b. H., offene Handelsgesellschaften und einfache Kommanditgesellschaften haben das Vermögen als solche zu versteuern. Wie nach Ziff. 2 des Formulares 1 werden auch hier Angaben über alle für die Wertbemessung notwendigen Unterlagen verlangt; die Beifügung der Vermögensbilanz der Gesellschaft ist erforderlich. Bezüglich der offenen Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften ist zu beachten, daß nach § 26 BewG. auch die im Eigentum der Gesellschafter stehenden Grundstücke, soweit sie dem Betriebe der Firma dienen, bei der Vermögensaufstellung der offenen Handelsgesellschaft und Kommanditgesellschaft zu berücksichtigen sind.

Die Abgabe der Steuererklärung kann auch an Amtsstelle protokollarisch erfolgen; schriftliche Abgabe empfiehlt sich in eingeschriebenem Brief. Fristverlängerung kann beantragt werden; Nichteinhaltung einer Frist zieht andernfalls einen Zuschlag von 10 Proz. der zu veranlagenden Vermögensteuer nach sich. Vorsätzlich, aber auch nur fahrlässig unrichtige oder unvollständige Angaben unterliegen den üblichen Strafbestimmungen.

Der Begriff der Warenhandelsunternehmen. (§ 43 der Gewerbesteuer-Verordnung vom 23. November 1923.

Von Geh. Rat Dr. Ernst Pape, Senatspräsident am Preußischen Oberverwaltungsgericht in Berlin.

Gemäß § 43 Abs. I Ziffer 1 der bezeichneten Verordnung ist den Gemeinden im Wege der Zweigstellensteuer eine verschiedene Abstufung der Zuschläge zur Gewerbesteuer u. a. für Warenhandelsunternehmen gestattet, die im Gemeindebezirk Betriebsstätten unterhalten, ohne in ihm ihren Hauptsitz zu haben.

In der Praxis ist nun wiederholt streitig geworden, was unter einem Warenhandelsunternehmen im Sinne der angezogenen Verordnung zu verstehen ist. Eine besonders eigenartige Entscheidung des Vorsitzenden eines Gewerbesteuer-Ausschusses ist neuerdings in der Stadt D. ergangen aus Anlaß folgenden Falles:

Eine Mühlenaktiengesellschaft mit ihrem Hauptsitz in X. unterhält in D. eine Betriebsstätte in Gestalt einer Handelsmüllerei, d. h. sie kauft Getreide, vermahlt es auf eigene Rechnung und bringt die gewonnenen Mahlprodukte in D. in den Handel. Die Gemeinde D. hat deswegen den Zweigstellenbetrieb mit dem höheren Zuschlage gemäß § 43 cit. herangezogen. Hiergegen hat die AG. die Entscheidung des zuständigen Vorsitzenden des Gewerbesteuer-Ausschusses (gemäß § 56 a. a. O.) angerufen. Von ihm ist entschieden worden:

Die Gemeinde D. sei nicht berechtigt, die AG. wegen ihres in D. belegenen Mühlenbetriebes auf Grund des § 43 Abs. I Ziffe 1 cit. zu einer höheren Steuer heranzuziehen.

In der Begründung hierzu heißt es:

„Die Stadt D. sieht in dem jetzigen Betriebe ein Warenhandelsunternehmen, welches dem Zweigstellenzuschlage unterliegt. Diese Auffassung ist rechtsirrtümlich. Der Gesetzgeber hat mit der Bezeichnung „Warenhandelsunternehmen" offenbar solche Betriebe kennzeichnen wollen, die in den früheren Gemeindegewerbesteuerordnungen der Zweigstellensteuer als Warenhäuser und Kleinhandelsbetriebe unterlagen, während Unternehmen, welche die zu verkaufenden Waren selbst herstellen, nicht als der Zweigstellensteuer unterliegende Warenhandelsunternehmen, sondern als Fabrikationsbetriebe anzusehen sind."

Diese Entscheidung des Vorsitzenden ist rechtsirrig. Mißlich ist schon die Wendung: der Gesetzgeber habe mit der Bezeichnung „Warenhandelsunternehmen" offenbar die pp. Betriebe kennzeichnen wollen. Eine Entscheidung, die mit dem Worte „offenbar" operiert, ohne hierzu eine nähere Begründung zu geben, trägt die Vermutung ihrer Unrichtigkeit in sich. Für solche Offenbarung gibt das Gesetz nicht den mindesten Anhalt, zumal in ihm von sog. Fabrikationsbetrieben nirgends die Rede ist.

Die Gewerbesteuerverordnung vom 23. November 1923 gibt keine Begriffsbestimmung der Warenhandelsunternehmen. Ebensowenig enthalten die Richtlinien vom 31. März 1924 zur Durchführung der VO. vom 23. November 1923 in Verbindung mit der ErgänzungsVO. vom 16. April 1924 (FinMBl. 1924 Nr. 7, MBl. f. innere Verw. 1924 Nr. 18 im Abschnitt V Art. 11 „Heranziehung und Erhebung durch die Gemeinden §§ 41 bis 49 der VO.") irgendeinen Hinweis auf die Umgrenzung des Begriffs der Warenhandelsunternehmen. Auch die Kommentare: Frielinghaus-Sogemeier S. 64/65, Hog-Arens S. 136 ff., Rohde S. 82/83 gehen auf eine Erörterung der Frage, was unter Warenhandelsunternehmen im Sinne der § 43 VO. zu verstehen ist, nicht näher ein. Hog-Arens bemerken lediglich, daß durch die Bestimmungen des § 43 die Möglichkeiten der kommunalen Gewerbebesteuerung erschöpfend und ausschließend geregelt sein und daß § 43 die Möglichkeit einer stärkeren Heranziehung der sog. Zweigstellen gebe. „Dies entspricht den vielfach von Kommunen geäußerten Wünschen, die als berechtigt anzuerkennen sind, weil besonders in kleinen Gemeinden der Kleinhandel durch kapitalkräftige auswärtige Unternehmen stark in Mitleidenschaft gezogen wird." (S. Anm. 2 zu § 43 a. a. O. S. 136.)

*) Beuck, Kommentar zum VermStG. S. 233—238.

Der Begriff des Warenhandelsunternehmens ist zunächst schon aus seinem Worte zu entnehmen: ein auf den Warenhandel abzielendes, auf Warenumsatz gerichtetes Unternehmen. Ein gewerblicher Warenumsatz in den Bahnen des Warenhandels ist nun ebenso möglich mit Waren, die erst von dem Unternehmer zum Zwecke des Umsatzes (der Weiterveräußerung) angeschafft sind, als auch mit Waren, die der Unternehmer selbst aus den zu diesem Zweck angeschafften Rohstoffen herstellt. Den letzten Fall auszuscheiden und das Vorhandensein eines Warenhandelsunternehmens zu leugnen, wenn der Unternehmer zugleich der Hersteller der Handelsware ist, heißt dem Begriff des Warenhandelsunternehmens eine Einschränkung geben, die begriffswidrig sein würde. Wie als Handelsgewerbe auch die Weiterveräußerung be- oder verarbeiteter Waren gilt, ist für die Annahme des Vorhandenseins eines Warenhandelsunternehmens gleichgültig, ob die in den Handelsverkehr gebrachte Ware in einer unbearbeiteten oder unverarbeiteten Gestalt oder nach geschehener Bearbeitung oder Verarbeitung dem Warenumsatz zugeführt wird.

Danach ist ein Warenhandelsunternehmen auch dann gegeben, wenn der Unternehmer das Rohmaterial anschafft und daraus zu Handelszwecken bestimmte Waren herstellt, die er in den Warenhandel bringt. Daß solches Unternehmen zugleich auch als ein Fabrikationsunternehmen anzusprechen ist, ist für die Tatsache bedeutungslos, daß es dadurch nicht seiner Natur als Warenhandelsunternehmen entkleidet wird.

Kann somit schon nach den geschilderten allgemeinen Begriffsmerkmalen der gekennzeichneten Auffassung jenes Gewerbesteuer-Ausschusses, „es habe die VO. mit den Warenhandelsunternehmen nur solche Betriebe kennzeichnen wollen, die als Warenhäuser oder Kleinhandelsbetriebe nach früheren Gemeindegewerbesteuerordnungen der Zweigstellensteuer unterlagen", nicht beigepflichtet werden, so kommt ferner hinzu, daß auch die Tendenz des § 43 VO. solcher einschränkenden Auslegung entschieden entgegensteht. Wie bereits angedeutet, sollen gemäß § 43 die (natürlichen oder Rechts-) Personen schärfer herangezogen werden können, die ihr Warenumsatzgebiet dadurch erweitern, daß sie außerhalb ihres Hauptsitzes — ihrer Haupthandelsstätte — eine Betriebsstätte unterhalten, von der aus ebenfalls ein Vertrieb (Handelsabsatz) ihrer Waren erfolgt. Solcher Absatz geschieht ebenso, wenn der Unternehmer aus beschafften Rohstoffen die Ware herstellt und dann veräußert oder sie als fertiges Fabrikat anschafft und weiterveräußert.

Zweifelsfragen des preußischen Gewerbesteuerrechts.

Von Oberverwaltungsgerichtsrat Geh. Rat **Mirow**, Charlottenburg.

1. Nach § 16 der Verordnung über die vorläufige Regelung der Gewerbesteuer vom 23. 11. 1923 (GS. S. 519) findet die Veranlagung der Gewerbesteuer erst nach Ablauf des Kalenderjahres statt, also für 1924 im Jahre 1925. Da jedoch die Gemeinden zur Bilanzierung ihres Haushaltsplanes auf die Einnahmen aus der Gewerbesteuer nicht so lange warten konnten, so wurde in den §§ 53 bis 57 a. a. O. die Entrichtung von Vorauszahlungen vorgesehen, die bei der endgültigen Veranlagung zu verrechnen waren. Nach Art. III Abs. 4 a. a. O. sind die Vorschriften über die Vorauszahlungen auf die Lohnsummensteuer bereits am 1. 1. 24 in Kraft getreten, diejenigen über die Vorauszahlungen auf die Gewerbesteuer nach dem Ertrage und dem Gewerbekapital dagegen erst am 1. 4. 24. Infolgedessen war, da nach Art. VII a. a. O. in Verbindung mit Art. II § 6 der Ergänzungsverordnung vom 16 2. 24 (GS. S. 109) mit dem 1. 1. 24 das Gewerbesteuergesetz vom 24. 6. 91, die der Gewerbesteuerverordnung vom 23. 11. 23 entgegenstehenden Vorschriften des Kommunalabgabengesetzes vom 14. 7. 93, insbesondere die §§ 28 bis 32 und 53 desselben und die auf Grund des § 29 KAG. erlassenen besonderen Gewerbesteuerverordnungen der Gemeinden — vorbehaltlich der Anwendung auf frühere Fälle — außer Kraft getreten waren, ein Zwischenraum von einem Vierteljahr entstanden, in welchem eine Gewerbesteuer nach dem Ertrage und nach dem Gewerbekapitale nicht hätte erhoben werden können. Dem trat man entgegen durch die Verordnung zur Abänderung des Gesetzes zur Regelung verschiedener Fragen des kommunalen Abgabenrechts vom 24. 11. 23 (GS. S. 536). Sie ordnete an die Ausdehnung der durch Art. II § 1 Abs. 1 des Gesetzes vom 8. 8. 23 (GS. S. 377) zugelassenen Forterhebung der für das Rechnungsjahr 1922 festgesetzten Gewerbesteuerbeträge in einem Vielfachen auf das vierte Vierteljahr des Rechnungsjahres 1923 (erstes Viertel des Steuerjahres 1924) und die Weitererhebung von Steuerzahlungen auf Grund des Gewerbesteuergesetzes vom 24. 6. 1891 und den besonderen Gemeindegewerbesteuerordnungen für dieses Vierteljahr. Nach § 5 hatten diese Zahlungen als Vorauszahlungen im Sinne der §§ 53 bis 57 der Verordnung vom 23. 11. 23 für das Steuerjahr 1924 zu gelten. Sie waren also bei der endgültigen Veranlagung für 1924 zu verrechnen. Bei Streitigkeiten über diese Zahlungen sind nicht die Rechtsmittel der §§ 69, 70 des KAG. gegeben, sondern gemäß § 56 der Verordnung vom 23. 11. 1923 lediglich die Beschwerde an den Gewerbesteuerausschuß, der endgültig entscheidet. Das Oberverwaltungsgericht hat dies in mehreren Entscheidungen, erstmalig in dem Urteile vom 3. 2. 25 — VIII C 37/24 —, das in dem in nächster Zeit erscheinenden Bd. 79 seiner Sammlung zum Abdruck gelangt, in Abweichung von den Ausführungen in dem zu der Verordnung herausgegebenen Erläuterungsbuche von Hog & Ahrens ausgesprochen. Der Gesetzgeber hat für die Streitigkeiten über die Vorauszahlungen ein verkürztes Rechtsmittelverfahren bei den Gewerbesteuerausschüssen schaffen wollen, das von dem langwierigen, für die ordentliche Veranlagung vorgesehenen Rechtsmittelzuge abweicht. Die Entscheidung über die endgültigen Zahlungen der Steuerpflichtigen war dem ordentlichen Rechtsmittelverfahren nach der endgültigen Veranlagung zur Gewerbesteuer für das Steuerjahr 1924 vorbehalten. Von dieser endgültigen Veranlagung wird nach dem Gewerbesteuerüberleitungsgesetze v. 15. 10. 25 (GS. S. 135) abgesehen. Die Vorauszahlungen, welche von den Steuerpflichtigen nach den Bestimmungen der Verordnung v. 24. 11. 23 (GS. S. 530), der Gewerbesteuerverordnung vom 23. 11. 23 (GS. S. 519) und der ersten und zweiten Gewerbesteuerergänzungsverordnung vom 16. 2. 24 (GS. S. 109) und vom 28. 3. 25 (GS. S. 41) bis zum 31. März 1925 mit der gesetzlichen Anwartschaft auf Verrechnung bei der richtigen Veranlagung geleistet worden sind, gelten nach § 2 dieses Gesetzes als Ablösung der Gewerbesteuer bis zu diesem Zeitpunkte; sie werden damit endgültige Zahlungen.

Es entsteht also die Frage, wie es infolge dieser Änderung der Rechtslage mit dem Rechtsschutze der Steuerpflichtigen gegenüber den geleisteten Steuerzahlungen wird. Die Steuerpflichtigen haben sich bei gänzlichem oder teilweisem Bestreiten ihrer Steuerpflicht gegenüber der Heranziehung zu Vorauszahlungen verschieden verhalten.

Sie haben entweder dagegen das im § 56 der Verordnung vom 23. 11. 1923 zugelassene Rechtsmittel der Beschwerde an den Gewerbesteuerausschuß eingelegt, weil es sich um eine Vorauszahlung, also um eine vorläufige Heranziehung handelte, oder sie haben überhaupt kein Rechtsmittel ergriffen in der Erwartung, daß sie bei der endgültigen Veranlagung in der Lage waren, ihre Einwendungen geltend zu machen. In beiden Fällen hätte ihnen nach der endgültigen Veranlagung freigestanden, auf Grund der §§ 69, 70 KAG. ihr Recht zu verfolgen. Wenn der Heranziehung zu den Vorauszahlungen keine wirkliche Veranlagung folgt, gehen sie dieses Rechtes verlustig. An sich müßten ihnen allerdings nunmehr gegen die Heranziehung zu den Vorauszahlungen die ordentlichen Rechtsmittel zustehen, da den Steuerpflichtigen andernfalls der gesetzliche Rechtsschutz durch die Umwandlung der vorläufigen in eine endgültige Heranziehung genommen werden würde. Von wann ab sollen dann aber die Fristen laufen, die für die Rechtsmittel in den §§ 69, 70 AG. vorgesehen sind? Etwa von dem Zeitpunkte ab, wo das Gesetz über die Kassierung der ordentlichen Veranlagung in Kraft getreten ist? Mangels einer ausdrücklich dahingehenden gesetzlichen Vorschrift dürfte das nicht zulässig sein. Für die Reichseinkommensteuer ist der Rechtsmittelzug, nachdem die endgültige Veranlagung für 1924 aufgegeben ist, in den §§ 5, 6 des Steuerüberleitungsgesetzes vom 29. 5. 1925 (RGBl. S. 75) besonders geordnet worden. Auch das Gewerbesteuerüberleitungsgesetz hat eine besondere Regelung des Rechtsmittelzuges getroffen, nachdem die vorläufigen Zahlungen in endgültige verwandelt worden sind. Die Regelung bezieht sich aber, während das Einkommensteuerüberleitungsgesetz die für das Kalenderjahr 1924 geleisteten Vorauszahlungen betrifft, nur auf die für die Zeit vom 1. 4. 24 bis zum 31. 3. 25 geleisteten Vorauszahlungen (§§ 4 u. 5 des GewStÜberlGes.). Für die in der Zeit vom 1. 1. bis 31. 3. 24 gemachten Vorauszahlungen ist eine Regelung dagegen nicht erfolgt. Die erörterten Zweifelsfragen sind daher für diesen Zeitraum nicht gelöst, sondern der Rechtsprechung überlassen worden.

Eine weitere Frage ist, ob in den Fällen, in welchen die Frage des Rechtsmittelzuges mit Rücksicht auf den Verzicht endgültiger Veranlagung nicht gelöst worden ist, den Steuerpflichtigen gegebenenfalls gemäß § 19 der Verordnung vom 23. 11. 1923 und der §§ 128 ff. der Reichsabgabenordnung, wenn sie glauben, ganz oder teilweise zu Unrecht herangezogen zu sein, ein Erstattungsanspruch zur Seite steht. Der Reichsfinanzhof hat einen solchen Anspruch in einer Entscheidung vom 23. 1. 1925 — V A 80/24 — bei Vorauszahlungen auf die Umsatzsteuer anerkannt (Steuer und Wirtschaft, IV. Jahrgang, März 1925 Nr. 3 S. 510). Es dürften keine Bedenken bestehen, die Rechtslage bezüglich der Gewerbesteuer in gleicher Weise zu beurteilen, wenn nicht durch besondere Gesetzesbestimmung Erstattungsansprüche überhaupt ausgeschlossen werden sollten.

Endlich fragt es sich noch, wie die Rechtslage ist, wenn die Steuerpflichtigen gegen die Vorauszahlungen für das Vierteljahr vom 1. 1. bis 31. 3. 24 statt der Beschwerde des § 56 a. a. O. die ordentlichen Rechtsmittel der §§ 69, 70 KAG. eingelegt haben und diese noch schweben. Die Vorauszahlungen werden erst endgültig in dem Augenblicke, wo dies gesetzlich bestimmt worden ist; erst von diesem Zeitpunkte ab könnten die Rechtsmittel der §§ 69, 70 KAG. in Betracht kommen. Die Tatsache, daß das Gesetz von einer endgültigen Veranlagung absieht, kann nicht rückwirkend die Folge haben, daß nunmehr in den schwebenden Verfahren die anfangs unzulässigen Rechtsmittel in dem Zustande, in welchem sie sich prozessual befinden, als zugelassen gelten. Ohne ausdrückliche gesetzliche Vorschrift kann das nicht als zulässig erachtet werden. Die unzulässigerweise gegen die Vorauszahlung nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage würde jedenfalls unzulässig bleiben. Das ist kürzlich in einer Entscheidung des Oberverwaltungsgerichts vom 16. 6. 1925 auch ausgesprochen worden. Dagegen könnte in Frage kommen, ob nicht in dem Augenblick, wo die Vorauszahlung durch eine Gesetzesvorschrift endgültig wird, nunmehr in einem neuen Verfahren die Rechtsmittel der §§ 69, 70 KAG. zugelassen sein würden. Hierüber ist oben gesprochen worden. Das Steuerüberleitungsgesetz hat für den Bereich der Einkommensteuer im § 7 bestimmt, daß für die Rechtsmittel über Vorauszahlungen, die vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht unanfechtbar entschieden worden sind, die bisherigen Vorschriften gelten. Diese Vorschrift mochte für die Einkommensteuer genügen, da ein genügender Rechtsschutz auch für die Vorauszahlungen bei dieser vorgesehen war, für die Gewerbesteuer würde sie nicht ausreichen, um den ordentlichen Rechtsschutz zu ersetzen; denn für diese ist bei Vorauszahlungen nur die Beschwerde an den Gewerbesteuerausschuß vorgesehen, der endgültig zu entscheiden hat. Für das Vierteljahr vom 1. 1. bis 31. 3. 24 ist eine Regelung im Gewerbesteuerüberleitungsgesetz nicht getroffen.

2. Es fragt sich, ob die Gemeinden in der Zeit vom 1. 1. bis zum 31. 3. 1924 noch Veranlagungen für die Zeit über den 31. 12. 1923 hinaus bis zum Schlusse des Rechnungsjahres 1923 (31. 3. 1924) auf Grund ihrer alten Gemeindegewerbesteuerordnungen vornehmen konnten oder ob sie lediglich in der Lage waren, die Steuerzahlungen fortzuerheben, die vor dem 31. 12. 1923 von den Steuerpflichtigen zu leisten waren. Nach § 2 der Verordnung vom 24. 11. 1923 dürfen Steuerzahlungen auf Grund des Gewerbesteuergesetzes vom 24. Juni 1891 (GS. S. 205) in der Fassung des Gesetzes vom 18. April 1923 (GS. S. 96) und besonderer Gewerbesteuerordnungen der Gemeinden für das vierte Vierteljahr des Rechnungsjahres 1923 weiter erhoben werden. Diese gelten nach § 5 als Vorauszahlungen im Sinne der §§ 53 bis 57 der Verordnung vom 23. 11. 1923 für das Steuerjahr 1924. Die Vorschrift sollte das Vakuum in der Gemeindekasse für die Zeit vom 1. 1. bis 31. 3. 1924 decken, da ja die Vorauszahlungen, mit Ausnahme der Lohnsummensteuer, nach den neuen Bestimmungen erst vom 1. 4. 1924 ab zu erfolgen hatten. Aus dem § 2 der Verordnung vom 24. 11. 1923 kann nun nicht der Schluß gezogen werden, daß solche Veranlagungen nicht zulässig sein sollten. Es ist nicht etwa bestimmt worden, daß die bisherigen (d. h. bis zum 31. 12. 1923 erfolgten) Steuerzahlungen weitererhoben werden könnten, sondern allgemein, daß die Erhebung von Steuerzahlungen auf Grund der alten Steuerordnungen noch für das 4. Viertel des Rechnungsjahres 1923 weiter zulässig bleiben sollte. In der Höhe der Steuerzahlungen sind keine Grenzen gezogen worden; sie müssen ihre Grundlage nur in dem alten Gewerbesteuergesetze oder in den alten Steuerordnungen haben. Wie hoch die Steuerzahlungen sein sollen, ergibt sich aus der Veranlagung. In manchen Fällen haben die Gemeinden bis in das 4. Viertel des Rechnungsjahres 1923 hinein eine Veranlagung für das Rechnungsjahr überhaupt unterlassen oder es trat die Notwendigkeit einer Nachtragsumlage erst nach dem 1. 1. 1924 hervor. Es liegt kein Anlaß vor, den Gemeinden dann das Recht zu einer nachträglichen Veranlagung auch noch nach dem 1. 1. 1924

zu nehmen. Die Gemeinden würden andernfalls in unübersehbare finanzielle Schwierigkeiten geraten sein.

3. Aus dem § 2 der Verordnung vom 24.11.1923 ergibt sich nicht ein allgemeines Recht der Gemeinden, ihre alten Steuerordnungen noch nach dem 1. 1. 1924 zu ändern. Durch Art. II de Verordnung vom 23. 11. 1923 in Verbindung mit dem die ursprüngliche Fassung deklarierenden Art. II § 6 der Ergänzungsverordnung vom 16. 2. 1924 sind mit dem 1. 1. 1924 vorbehaltlich der Anwendung auf frühere Fälle die §§ 28 bis 32 des Kommunalabgabengesetzes und die auf Grund des § 29 KAG. erlassenen besonderen Gemeindegewerbesteuerordnungen aufgehoben. Wenn es sich also nicht um einen „früheren Fall" handelt, ist die Autonomie der Gemeinden zur Regelung der Gemeindegewerbesteuer durch besondere Steuerordnungen mit dem 1. 1. 1924 beseitigt worden. Sie ist auch durch den § 2 der Verordnung vom 24. 11. 1923 nicht wieder in Kraft gesetzt worden. In diesem § 2 handelt es sich nur um das Recht der Weitererhebung von Steuerzahlungen auf Grund der alten Steuerordnungen. Die Bestimmung bildet eine Ausnahme von der Regel, um die Einnahmen der Gemeinden laufend in Fluß zu halten. Ausnahmerechte sind aber nicht extensiv auszulegen. Aus dem Rechte der Weitererhebung von Steuerzahlungen auf Grund der Steuerordnungen kann man daher nicht ein weitergehendes Recht der Gemeinden zu einer Änderung der Steuerordnungen nach dem 1. 1. 1924 folgern. Die Berechtigung der Gemeinden dazu ist vielmehr beschränkt auf die Anwendung auf „frühere Fälle". Ein solcher liegt dann vor, wenn die Abgabenschuld vor dem 1. 1. 1924 entstanden ist. Nach Art. II § 1a des Gesetzes zur Abänderung einiger Vorschriften des Gemeindeabgabenrechts vom 6. 5. 1920 (GS. S. 309) entsteht die Abgabenschuld, wenn der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz den Anspruch des Abgabengläubigers knüpft. Das ist der Fall beim Vorhandensein des die Steuerpflicht begründenden Rechts und beim Vorliegen der tatsächlichen Voraussetzungen in der Person des Steuerpflichtigen, an welche die Steuerpflicht geknüpft ist. Diese Voraussetzungen müssen also bis zum 31. 12. 1923 erfüllt sein, damit ein „früherer Fall" vorliegt. Ob sie bis dahin erfüllt sind, hängt von dem einzelnen Falle ab. Sie sind es keinesfalls, wenn die Wirksamkeit der nach dem 1. 1. 1924 beschlossenen Abänderung der Gewerbesteuerordnung erst auf den 1. 1. 1924 oder einen späteren Zeitpunkt festgesetzt ist; denn dann ist die Abgabenschuld, welche auf diese Änderung gestützt wird, unzweifelhaft nach dem 1. 1. 1924 entstanden, weil das zugrunde liegende Ortsrecht auch erst von diesem oder einem späteren Zeitpunkte ab gilt. Ist aber in dem Beschlusse über die Änderung der Steuerordnung kein Tag des Inkrafttretens festgesetzt, dann gewinnt der in der Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts auch nach dem Erlasse des Art. II § 1a a. a. O. noch als rechtswirksam anerkannte Grundsatz Bedeutung, daß die Gewerbesteuer eine Jahressteuer ist und daß also ein neues Ortsrecht, das im Laufe des Rechnungsjahres für sie geschaffen wird, stets den ganzen Jahreszeitraum kraft seiner Einheitlichkeit vom Beginne des laufenden Steuerjahrs ab ergreift (Entsch. d. OVG. Bd. 77 S. 281 ff., 283 und Bd. 78 S. 153 ff., 155). Es ist die Rechtslage dann so anzusehen, als ob die abgeänderte Steuerordnung vom Beginne des Rechnungsjahres ab bestanden hat. Eine auf sie gestützte Veranlagung ist — vorausgesetzt, daß auch die anderen Voraussetzungen vor dem 31. 12. 1923 vorlagen — als ein „früherer Fall" anzusehen. In sinngemäßer Anwendung dieser Rechtsfolgerungen handelt es sich, wenn der Zeitpunkt des Inkrafttretens der Änderung auf einen bestimmten Termin vor dem 31. 12. 1923 festgesetzt ist, ebenfalls um einen „früheren Fall".

4. Konnten nach dem 1. 1. 1924 noch Umlagebeschlüsse der Gemeinden (z. B. Nachtragsumlagebeschlüsse) für den über diesen Zeitpunkt hinausgehenden Teil des Rechnungsjahres 1923 gefaßt werden? Nach Art. II der Verordnung vom 23. 11. 1923 sind zwar die ihr entgegenstehenden Vorschriften, insbesondere die §§ 28 bis 32 und 53 des Kommunalabgabengesetzes, aufgehoben worden. Über die Verteilung des Steuerbedarfs auf die Realsteuern in Gemäßheit des § 59 KAG. in der Fassung der Novelle vom 26. 8. 1921 haben aber die Gemeinden nach altem wie nach neuem Gewerbesteuerrecht zu beschließen. Während die Steuerforderungen in Ergänzung oder an Stelle des alten Gewerbesteuergesetzes als allgemeine Rechtsnormen die Rechtsgrundsätze feststellten, nach denen der nach dem Steuerverteilungsbeschlusse auf die Gewerbesteuern entfallende Teil des Fehlbetrages des Gemeindehaushaltsplanes weiterzuverteilen war, stellt der Steuerverteilungsbeschluß eine Verwaltungsmaßnahme dar, die sich lediglich auf die Festsetzung dieses Bedarfs für ein bestimmtes Rechnungsjahr und die verhältnismäßige Verteilung auf die verschiedenen Steuerarten zu beschränken hat (Entsch. d. OVG. Bd. 76 S. 269 ff., 271). Die Berechtigung der Gemeinden zur Fassung solcher Steuerverteilungsbeschlüsse wird durch die Verordnung vom 23. 11. 1923 nicht berührt. Die Gemeinden haben daher auch nach dem 1. 1. 1924 das Recht, sowohl für das ganze Rechnungsjahr 1923 wie auch lediglich für das 4. Vierteljahr desselben Umlagebeschlüsse zu fassen. Die Unterverteilung des auf die Gewerbesteuer entfallenden Teilbetrages hatte für die Zeit vom 1. 1. bis 31. 3. 1924 nach den Bestimmungen der Verordnung vom 24. 11. 1923 zu erfolgen.

Dienstaufwandsentschädigungen der im Privatdienst angestellten Personen im alten und im neuen Einkommensteuergesetz.

Von Reg.-Rat a. D. Dr. Friedrich Herrmann, Berlin.

Schon nach dem Einkommensteuergesetz vom 23. März 1920, das, soweit die Bestimmungen über die Dienstaufwandsentschädigungen in Betracht kommen (vgl. §§ 34 Abs. 3, 46 Abs. 5 altes EinkStG.), durch die zahlreichen im Laufe der Zeit zu ihm ergangenen Novellen inhaltlich keine grundlegende Änderung erfahren hatte, war es streitig, wie insbesondere der § 34 Abs. 3 auszulegen sei und in welchem Verhältnis die Dienstaufwandsentschädigungen zu den sogenannten Werbungskosten des § 13 des alten EinkStG. stehen. In dem Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 ist nunmehr im § 36 Abs. 2 Nr. 2 wiederum eine Vorschrift über die Dienstaufwandsentschädigungen der im Privatdienst angestellten Personen enthalten. Sie lautet dahin, daß Entschädigungen, die den im privaten Dienste angestellten Personen nach ausdrücklicher Vereinbarung zur Bestreitung des durch den Dienst veranlaßten Aufwandes gezahlt werden, dann nicht zum Arbeitslohn gehören, mit anderen Worten nach der Terminologie des Gesetzes der Besteuerung nicht unterliegen (vgl. § 6 EinkStG.), weder bei der Veranlagung noch beim Steuerabzug vom Arbeitslohn (§§ 69 ff. EinkStG.), wenn die Entschädigungen nur in Höhe des nachgewiesenen Dienstaufwandes gewährt werden oder die tatsächlichen Aufwendungen offenbar nicht übersteigen. Ferner wird dabei ausdrücklich noch die Entschädigung für vom Arbeitnehmer gestellte Arbeitsmittel als nicht zum Arbeitslohn gehörig hervorgehoben.

Vielfach wird jetzt die Auffassung vertreten, daß die soeben erwähnte gesetzliche Regelung der Dienstaufwandsentschädigungen sich im allgemeinen oder im wesentlichen mit der bisherigen Vorschrift des § 34 Abs. 3 des alten EinkStG. decke (so z. B. Pißel-Koppe, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Band I der Steuerkommentare der Praxis, Verlag Spaeth & Linde, Anm. zu § 36 S. 229, Zergiebel „Die steuerliche Behandlung der Reisespesen und Aufwandsentschädigungen im neuen Einkommensteuergesetz" in Nr. 9 dieser Zeitschrift von Mitte September 1925, S. 811, sowie die Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes zu § 36 S. 58). Es erscheint zweckmäßig, diese Anschauung einmal des näheren nachzuprüfen. Dies um so mehr, weil es uns scheinen will, als wenn eine Klarstellung dieser Frage auch von erheblicher praktischer Bedeutung ist; denn nur so wird man erkennen können, wie der jetzt allein anzuwendende § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. in der praktischen Anwendung sich auswirken wird. Sehr richtig bemerkt Zergiebel a. a. O. eingangs seiner Ausführungen, daß sowohl für die Bezieher von Aufwandsentschädigungen aller Art, wie für Betriebe, die sie zahlen, die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit diese Leistungen der Einkommensteuer unterliegen, von nicht geringem Interesse sei. Dieses Interesse ist um so größer, als gerade auf dem Gebiete der vereinfachten Besteuerung des Arbeitslohnes, mit dem sich die Betriebe schon jetzt bei jeder Lohn- oder Gehaltszahlung beschäftigen müssen hinsichtlich eines Teiles, und zwar eines sehr wichtigen, nämlich über die Reisespesen, der Reichsfinanzminister einen Erlaß vom 18. August 1925 — III e 4900 — herausgegeben hat, der die Klärung der hier aufgeworfenen Frage nach der Bedeutung des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. seiner Auslegung und seiner Übereinstimmung mit dem § 34 Abs. 3 des alten EinkStG. sowie mit der zu ihr ergangenen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs als wünschenswert erscheinen läßt.

§ 34 Abs. 3 des alten EinkStG. lautet: „Bei Ermittlung des steuerbaren Einkommens der in privaten Dienst- oder Auftragsverhältnissen stehenden Personen sind die Entschädigungen, welche nach ausdrücklicher Vereinbarung zur Bestreitung des durch den Dienst oder Auftrag veranlaßten Aufwandes gewährt werden, insoweit außer Ansatz zu lassen, als ihr Betrag den erforderlichen Aufwand nicht übersteigt." Entsprechend für die vereinfachte Besteuerung des Arbeitslohns ordnete § 46 Abs. 5 des alten EinkStG. an, daß Dienstaufwandsentschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 1 bis 3 bei Feststellung des einzubehaltenen Betrages außer Ansatz bleiben.

Bei dem Vergleich beider Vorschriften des § 34 Abs. 3 des alten EinkStG. mit der des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. fällt zunächst ein minder wichtiger systematischer Unterschied auf. Während es bisher hieß, daß die den in privaten Diensten stehenden Personen gewährten Dienstaufwandsentschädigungen bei Ermittlung des steuerbaren Einkommens unter bestimmten Voraussetzungen außer Ansatz bleiben (der gleichen Ausdrucksweise bedient sich auch § 46 Abs. 5 des alten EinkStG. für den Steuerabzug vom Arbeitslohn), was bedeutet, daß an sich die Dienstaufwandsentschädigungen zu den im § 5 des alten EinkStG. erwähnten Einkünften gehören, geht § 36 Abs. 2 Nr. 2 des neuen EinkStG. davon aus, daß die Dienstaufwandsentschädigungen, wenn sie die in dieser Vorschrift enthaltenen Voraussetzungen erfüllen, überhaupt nicht der Besteuerung des Einkommens nach diesem Gesetz unterliegen. Im § 6 Abs. 1 EinkStG. sind nämlich die Bezüge und Einkünfte, die als Einkommen nach dem neuen Einkommensteuergesetz zu gelten haben, erschöpfend aufgezählt. Ferner besagt § 36 Abs. 2 Nr. 2, daß die Dienstaufwandsentschädigungen nicht zum Arbeitslohn, d. h. nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EinkStG. gehören. Es stehen also die Dienstaufwandsentschädigungen den in § 6 Abs. 3 EinkStG. beispielsweise aufgezählten einkommensteuerfreien einmaligen Vermögensanfällen usw. in der steuerlichen Behandlung gleich. Eine praktische Bedeutung kann dieser Unterscheidung, soweit sich übersehen läßt, nicht beigemessen[1]) werden.

Beide Vorschriften setzen sodann voraus, daß eine ausdrückliche Vereinbarung[2]) zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer dahingehend vorliegen muß, daß die gewährte Entschädigung zur Bestreitung des durch den Dienst veranlaßten Aufwandes dienen sollen. Anders ausgedrückt, muß ein bestimmter Betrag für den Aufwand vereinbart sein, wobei selbstverständlich genügen muß, daß einseitig und nachträglich ein Betrag als Entschädigung für den gehabten Aufwand zugewendet wurde.[3]) Beide Vorschriften unterscheiden sich in dem hier behandelten Punkt insofern, als im § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. nicht mehr von Personen gesprochen wird, die in privaten Auftragsverhältnissen stehen. Entsprechend hat auch der im § 34 Abs. 3 des alten EinkStG. enthaltene Wortlaut durch Fortlassung des Wortes „Auftrages" in dem Relativsatz: „welche nach ausdrücklicher Vereinbarung zur Bestreitung des durch den Dienst oder Auftrag veranlaßten Aufwandes gewährt werden", im § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. eine Änderung erfahren. Aus welchem Grunde diese Fortlassung erfolgt ist, ist nicht ohne weiteres ersichtlich. Der Auftrag unterscheidet sich von dem Dienstvertrag in der Hauptsache dadurch, daß der Auftrag unentgeltlich geleistet wird. Damit ist aber nicht gesagt, daß nicht trotz dieser Unentgeltlichkeit ein bestimmter Betrag zur Bestreitung des durch den Auftrag veranlaßten Aufwandes vereinbart und gewährt wird. Nach der Wortfassung des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. kann es nunmehr zweifelhaft sein, ob diese Entschädigungen auch noch als steuerfrei anzusehen sind. Auf der anderen Seite ist es systematisch richtig, daß man die Aufwandsentschädigung aus Anlaß der Ausführung eines Auftrages aus der Vorschrift des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. gestrichen hat, weil die Bestimmung über die Aufwandsentschädigungen im Gegensatz zu dem alten Einkommensteuergesetz in einen Paragraphen eingefügt worden ist, der nur von Einkünften aus Arbeitslohn, also soweit die Privatbediensteten in Frage kommen, aus Dienstverträgen spricht. Näheres zu dieser sehr interessanten Frage in diesem Zusammenhang auszuführen, soll der Kürze halber unterlassen werden.

Neben dem Bestehen einer ausdrücklichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer in dem soeben erörterten Sinne mußten nach § 34 Abs. 3 des alten EinkStG. noch zwei weitere Voraussetzungen erfüllt sein, um die Dienstaufwandsentschädigungen bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens außer Ansatz zu lassen. Über ihren Umfang und ihre Tragweite herrschte zunächst im Schrifttum Streit[4]), und auch die Finanzämter handhabten die Vorschrift

---

[1]) Vgl. auch Glaser, Kommentar zum alten EinkStG. Anm. 7 zu § 34 S. 671.

[2]) Vgl. auch Glaser a. a. O., Anm. 30 zu § 34 S. 699. „Diese Vereinbarung muß zum Inhalt haben die Gewährung und die Annahme eines ziffernmäßig bestimmten Betrages an den Steuerpflichtigen mit der ausschließlichen Zweckbestimmung der Entschädigung des Steuerpflichtigen für die Aufwendungen, die er aus Anlaß des Dienstes oder Auftrages aus seiner Tasche gemacht hat oder zu machen hat."

[3]) Vgl. Strutz, Kommentar zum alten Einkommensteuergesetz, 3. Auflage, Anm. 9 zu § 34 alt. EinkStG. S. 236.

[4]) Vgl. u. a. Strutz a. a. O., Anm. 9 zu § 34, Erler-Koppe Kommentar zum alten Einkommensteuergesetz, Anm. 3 zu § 34 Geiler a. a. O., Anm. 31—34 zu § 34 S. 700 ff., Herrmann in der Neuen Steuerrundschau, 3. Jahrgang S. 87 ff., Dienstaufwandsentschädigungen und Werbungskosten der Privatdienstangestellten nach dem Reichseinkommensteuergesetz.

verschieden. Im einzelnen war zweifelhaft, was die Worte des § 34 Abs. 3 des alten Einkommensteuergesetzes: „sind die Entschädigungen .... insoweit außer Ansatz zu lassen, als ihr Betrag den erforderlichen Aufwand nicht übersteigt". Mit Rücksicht darauf, daß es in diesem Zusammenhang nur darauf ankommt, die etwaigen Unterschiede zwischen dem § 34 Abs. 3 des alten Einkommensteuergesetzes und dem § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. aufzuzeigen und daraus die entsprechenden Folgerungen zu ziehen, erscheint es nicht zweckmäßig, hier zu den Streitfragen eingehend Stellung zu nehmen. Es genügt vielmehr für unsere Zwecke, den Inhalt einer besonders eingehend diese Frage behandelnden Entscheidung des Reichsfinanzhofs, die sich im allgemeinen auch der von mir als zutreffend gekennzeichneten Auffassung von Strutz[5]) anschließt, hier kurz zu erwähnen. Über die Voraussetzungen, unter denen im Rahmen des § 34 Abs. 3 des alten EinkStG. Dienstaufwandsentschädigungen außer Ansatz bleiben, spricht sich der 3. Senat des RFH. in einem Urteil vom 4. Okt. 1923 (Bd. 13 der Entsch. RFH. S. 90 ff.) aus. Dort heißt es, daß die Anwendung der Vorschrift des § 34 Abs. 3 des alten EinkStG. neben dem Bestehen einer ausdrücklichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer das Vorliegen zweier Voraussetzungen bedinge, nämlich einmal, daß der Betrag der gewährten Aufwandsentschädigung zur Bestreitung des durch den Dienst veranlaßten Aufwandes bestimmt ist, und sodann, daß er den hierfür erforderlichen Aufwand nicht übersteigt. Zu der zweiten Voraussetzung wird ausgeführt, daß die Finanzbehörden aus ihr geschlossen hätten, daß der Steuerpflichtige den Nachweis der Erforderlichkeit in Gestalt eines Verwendungsnachweises erbringen müsse. Demgegenüber wird die Bedeutung des § 34 Abs. 3 dahin ausgelegt, daß an die Stelle des Nachweises tatsächlicher Aufwendung, wie er für den Abzug von Werbungskosten verlangt werde, die Feststellung der Erforderlichkeit träte und ausreiche. Dies bedeute jedoch nicht die Aufstellung einer Beweisregel dahin, daß eine vertragsmäßig gewährte Entschädigung die Vermutung für sich habe, die Entschädigung halte sich in den Grenzen des erforderlichen Aufwandes mit der Folge, daß die nachprüfende Steuerbehörde in eine ungünstigere Lage versetzt sei, als ihr § 204 AO. gegenüber allen Steuererklärungen zuweise. Dementsprechend dürfe ein ziffernmäßiger Verwendungsnachweis nur unter dem Gesichtspunkt gefordert werden, um bei der von Amts wegen gemäß § 204 AO. vorzunehmenden Prüfung aller Umstände als Anhaltspunkt zu dienen. Jedenfalls dürfe die Anforderung nicht unter dem Gesichtspunkt einer dem Steuerpflichtigen obliegenden Beweisführung betrachtet werden. Werde ein solcher Beweis nicht erbracht, so dürfe die Finanzbehörde nicht einfach unter Beiseiteschiebung der zwischen dem Steuerpflichtigen und seinem Dienstherrn getroffenen Abrede eine eigene Schätzung an deren Stelle setzen, solange noch andere Hilfsmittel zur Erforschung des Sachverhalts zu Gebote stünden. Allerdings genüge eine Bescheinigung des Dienstherrn, daß die auf Grund ausdrücklicher Vereinbarung gewährte Dienstaufwandsentschädigung zur Bestreitung des durch die Stellung bedingten Dienstaufwandes erforderlich sei und in ihrer Höhe den erforderlichen Betrag nicht übersteige, allein nicht, wohl aber sei die Bestimmung des Dienstherrn dafür entscheidend, welche Art von Dienstführung von dem Angestellten verlangt werde und welche Aufwendungen ihm danach oblägen. Die zwischen Dienstherrn und Angestellten getroffene Vereinbarung über die Höhe des Dienstaufwandes könne nur dann abgelehnt werden, wenn sich aus der allseitigen Prüfung der Verhältnisse ergäbe, daß die gewährte Vergütung das erforderliche Maß übersteige. Es müsse demnach der Festsetzung der Aufwandsentschädigung durch den Arbeitgeber bei Prüfung der Sachlage durch die Steuerbehörde eine wesentliche Bedeutung beigemessen werden.

Die Entscheidung schwächt eine andere weitergehende Entscheidung desselben Senats vom 1. März 1923 nicht unwesentlich ab. In letzterer wird ausgeführt, daß ein Steuerpflichtiger, der gemäß § 34 des alten EinStG. einen Abzug für Dienstaufwand geltend mache, nicht gehalten sei, dessen Verwendung im einzelnen nachzuweisen, weil auch eine vertragsmäßig gewährte Dienstaufwandsentschädigung, wenngleich ihre Höhe der Nachprüfung auf die Angemessenheit unterliege, vorerst die Vermutung für sich habe, sie halte sich in den Grenzen des erforderlichen Aufwandes. Im übrigen ist die hier ausführlicher besprochene Entscheidung nicht gerade sehr klar und für die Praxis nicht auf jeden Fall unbedenklich verwendbar, insoweit sie die zweite Voraussetzung behandelt. Jedenfalls wird man aber aus ihr das Ergebnis ziehen können, das auch nach dem Wortlaut der ihr in der offiziellen Sammlung der Entscheidungen des RFH. gegebenen Überschrift gezogen wird, daß als unbedingt erforderliche Voraussetzung für den Abzug einer Dienstaufwandsentschädigung der Einzelnachweis über die Verwendung nicht verlangt werden kann. Die Erforderlichkeit hat die Steuerbehörde nach § 204 AO. unter Würdigung aller Umstände zu prüfen.

Vergleicht man mit dem Ergebnis dieser Entscheidung, soweit die zweite der oben erwähnten Voraussetzungen in Frage kommt, die von dem § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. aufgestellten Erfordernisse für die Steuerfreiheit der privaten Dienstaufwandsentschädigungen, so ergibt sich, daß die Freilassung jetzt an zwei Bedingungen geknüpft ist. Die Entschädigungen müssen in Höhe des nachgewiesenen Aufwandes gewährt sein oder sie dürfen den tatsächlichen Aufwand offenbar nicht übersteigen. Was die erste Alternative anbetrifft, so wird jetzt dem Steuerpflichtigen offenbar im gewollten Gegensatz zu der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs der Beweis dafür aufgebürdet, daß die Verwendung der vereinbarten und entsprechend gewährten Entschädigung im einzelnen nachgewiesen werden muß. Die Dienstaufwandsentschädigungen werden also praktisch nicht anders als Werbungskosten behandelt, denn auch letztere werden bei der Veranlagung nur anerkannt, wenn ihre Höhe nachgewiesen wird. Bei dem Steuerabzug vom Arbeitslohn muß ein Antrag auf Erhöhung des Pauschales für Werbungskosten gestellt werden, wobei auch ihre Höhe nachzuweisen ist. Auf nähere Einzelheiten über das Verhältnis der Dienstaufwandsentschädigungen und Werbungskosten komme ich noch zurück.

Auch der bereits eingangs erwähnte Erlaß des Reichsfinanzministers vom 18. August 1925 — III e 4900 — sagt, daß die Voraussetzungen für die Freilassung gegenüber der früheren Rechtslage verschärft seien. Wenn dann dort weiter ausgeführt wird, daß der Arbeitgeber sich den Dienstaufwand im einzelnen nachweisen lassen müsse, so scheint mir der Verwendungsnachweis gegenüber dem Arbeitgeber nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes hervorzugehen. Dort heißt es nämlich, daß die Entschädigungen, wenn sie nur in Höhe des nachgewiesenen Dienstaufwandes gewährt werden, frei bleiben sollen. Im übrigen dürfte auch ein derartiger Nachweis gegenüber dem Arbeitgeber in den meisten Fällen gar nicht praktisch möglich sein, weil die in bestimmter Höhe z. B. bei der Gehaltszahlung gegebene Dienstaufwandsentschädigung erst künftig verausgabt wird und weil erst in Zukunft festgestellt werden kann, nämlich dann, wenn die Dienste geleistet worden sind, welcher Aufwand von der Entschädigung zu bestreiten war. Hinzu kommt ferner, daß, wenn ein Verwendungsnachweis gegenüber dem Arbeitgeber genügen

[5]) Vgl. meine Ausführungen in den bereits in Anm. 4 zitierten Aufsatz in der Neuen Steuerrundschau 1922, Jhrg. 3 S. 88.

sollte, die Möglichkeit den Fiskus schädigender großzügiger Prüfung der Verwendung der gewährten Entschädigung nicht stets ausgeschlossen wäre. Auch werden sich die Finanzämter wohl schwerlich, wenn sie Bedenken gegen die Höhe der gewährten Entschädigung haben, mit einer Bescheinigung des Arbeitgebers, daß ihm gegenüber der Verwendungsnachweis erbracht sei, allein begnügen. Sie dürfen allerdings eine derartige Bescheinigung des Arbeitgebers, wie in der insoweit auch jetzt noch zutreffenden Entscheidung des Reichsfinanzhofs Band 13 auf S. 93 ausgeführt ist, nicht einfach als unbeachtlich beiseite schieben, sondern müssen sie als ein wichtiges Mittel zur Erforschung des Sachverhalts und für die Frage, inwieweit die Entschädigung dem Dienstaufwand angepaßt ist, benutzen. Die Ablehnung einer solchen Bescheinigung setzt, wie der Reichsfinanzhof weiter sagt, voraus, daß diese mit der aus der allseitigen Prüfung der Verhältnisse von der Steuerbehörde gewonnenen Auffassung derart unvereinbar ist, daß der Unterschied sich nur aus einer über das erforderliche Maß hinaus gewährten Vergütung erklären läßt. Die vom Reichsfinanzministerium der ersten der beiden Voraussetzungen gegebene Auslegung dürfte daher, wenn sie auch zunächst für den Steuerpflichtigen günstiger ist, zum mindesten zweifelhaft sein.

Zurückzuführen ist diese Auffassung auf den Erlaß des RFM. vom 24. Januar 1924 — III e 1600 —, in dem im Gegensatz zu Art. I § 16 Abs. 2 Ziffer 1 der Zweiten Steuernotverordnung, wonach Dienstaufwandsentschädigungen im Sinne des § 34 Abs. 3 des alten EinkStG. voll dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterlagen, bare Auslagen von vornherein bei der Berechnung des einzubehaltenden Steuerbetrages außer Ansatz bleiben durften, wenn sie dem Arbeitgeber im einzelnen nachgewiesen oder dem Arbeitnehmer nur in einer solchen Höhe vergütet wurden, daß die Vergütung unzweifelhaft nur zur Deckung barer Auslagen ausreichen konnte (vgl. auch Erlaß RFM. vom 2. Mai 1925 — III C [1] 1800 —, in dem unter „1. Auslösungen“ weitere Anordnungen über die Vereinheitlichung in der genannten Richtung getroffen sind). Zu bemerken ist, daß der erwähnte Erlaß Pauschbeträge aller Art, z. B. Lohnzuschläge, Pauschvergütungen für Reisespesen und besonders Vertrauensspesen als lohnsteuerpflichtig ausdrücklich hervorhebt. Derartige Aufwendungen könnten nur im Wege der Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages geltend gemacht werden.

Vergleicht man nun die im § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. aufgestellte erste Alternative mit der früheren Regelung einerseits und mit den in den obenerwähnten Erlassen für bestimmte Teile der Aufwandsentschädigungen gegebenen Anweisungen andererseits, so wird man zu dem Ergebnis kommen, daß, im ganzen gesehen, die Bestimmung eine wesentliche Verschärfung darstellt. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. fordert den Nachweis der Verwendung des Dienstaufwandes, eine Forderung, die sich hinsichtlich sehr vieler Ausgaben, für die die gezahlte Entschädigung bestimmt ist, gar nicht erfüllen läßt. So lassen sich beispielsweise Ausgaben für Autofahrten, Essen, Eisenbahnfahrten usw. nicht im einzelnen nachweisen, weil eine Bescheinigung über ihre Höhe nicht ausgestellt zu werden pflegt, diese also auch weder dem Arbeitgeber noch dem Finanzamt vorgelegt werden kann.

Nun sieht allerdings § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. als zweite Alternative vor, daß Dienstaufwandsentschädigungen dann steuerfrei bleiben, wenn sie die tatsächlichen Aufwendungen offenbar nicht übersteigen. Nach der Begründung zum Entwurf des Einkommensteuergesetzes S. 58 soll diese Vorschrift verhüten, daß nicht bei Beträgen kleinerer Art, bei deren Gewährung ein Mißbrauch nach ihrer geringen Höhe ohnedies als ausgeschlossen gelten muß, eine ins Einzelne gehende Nachprüfung vorgenommen wird. Aus dieser Erklärung folgt, daß diese Alternative anscheinend keine Anwendung finden soll, wenn es sich um höhere Beträge bei besser besoldeten, höheren Angestellten handelt, bei denen es sehr wohl vorkommen kann, daß diese höheren Beträge angesichts der Stellung und der Aufgaben, die der Angestellte zu erfüllen hat, durchaus als angemessen zu bezeichnen sind, daß sie also die tatsächlichen Aufwendungen nicht übersteigen. In Anknüpfung an die zweite Alternative des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. hat der Reichsfinanzminister in dem Erlaß — III e 4900 — vom 18. August 1925 Richtlinien über die steuerliche Behandlung der Entschädigungen für auswärtige Verpflegung und Übernachtung für als Reisende tätige Handlungsgehilfen aufgestellt. Für diese Personenkreise sollen Entschädigungen, die als Ersatz für Mehraufwendungen für auswärtige Verpflegung, Übernachtung gewährt werden, ohne besonderen Nachweis der tatsächlichen Mehraufwendungen vom Steuerabzug freibleiben dürfen, soweit sie die Beträge nicht übersteigen, die als Tage- und Übernachtungsgelder den entsprechenden Reichsbeamten gewährt werden. Dabei soll sich die Höhe der im einzelnen freizulassenden Entschädigungen in erster Linie nach den Einkommensverhältnissen der Reisenden richten. Schon hieraus ergeben sich ganz erhebliche Schwierigkeiten, weil sich das Einkommen des Reisenden im Augenblick der Berechnung des Steuerabzugs noch gar nicht übersehen läßt. Es ist auch nicht klar, ob für die Berechnung der steuerabzugsfreizulassenden Entschädigung das Jahreseinkommen des Reisenden maßgebend sein soll oder nur dasjenige Einkommen, was er in einem Vorauszahlungsabschnitt bezogen hat bzw. beziehen wird.

Es wird demnach sehr selten die zweite Alternative des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. Anwendung finden können, weil die Voraussetzung dafür nicht gegeben sind. Vielmehr verbleibt es dann in den meisten Fällen dabei, daß die Höhe des Dienstaufwandes nachgewiesen werden muß, was, wie wir bereits betonten, nicht für alle Ausgaben möglich ist.

In dem oben erwähnten Urteil des Reichsfinanzhofs vom 4. Oktober 1923 ist außer der bisher behandelten Voraussetzung noch eine zweite für die Anwendung der Vorschrift des § 34 Abs. 3 des alten EinkStG. aufgestellt worden. Da diese auch heute noch für die Vorschrift des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. von Bedeutung ist, soll über sie im nachstehenden noch einiges gesagt werden.

Bereits in dem Urteil vom 26. April 1923 (Reichsfinanzhof Band 12, S. 152) ist ausgeführt, daß der Dienstaufwand nach dem Aufbau des Gesetzes begrifflich zu den Werbungskosten gehöre. Daran ändere der Umstand nichts, daß das Gesetz in den Fällen, in denen zur Bestreitung des Dienstaufwandes eine Entschädigung gewährt werde, bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens nicht — wie sonst bei den Werbungskosten — den tatsächlichen Dienstaufwand von den Roheinkünften abziehen, sondern die Aufwandsentschädigungen außer Ansatz lasse. Diese Sonderbehandlung des Dienaufwandes sei formaler Art und beruhe auf der Anlehnung an die Regelung in früheren Landeseinkommensteuergesetzen, beeinträchtige aber die Natur des Dienstaufwandes als Werbungskosten nicht. Es sei deshalb, wenn Zweifel bestehen, ob ein Dienstaufwand oder durch Auftrag veranlaßter Aufwand im Sinne des § 34 altes EinkStG. vorläge, auf den allgemeinen Begriff der Werbungskosten zurückzugreifen. Unter Bezugnahme auf die Ausführungen in diesem Urteil hat der Reichsfinanzhof dann in dem hier bereits besprochenen Urteil vom 4. Oktober 1925 (Reichsfinanzhof Band 13, S. 94) im allgemeinen ausgeführt, daß die Kosten der privaten Lebensführung als Dienstaufwand nicht anerkannt werden könnten. Andererseits hat aber ein weiteres Urteil des Reichsfinanzhofs vom 1. März 1923 den Standpunkt vertreten, daß die Beschränkung der Dienstaufwandsentschädigungen auf Ausgaben, die unmittelbar durch

die Ausübung von Dienstverrichtung entstanden sind, zu eng sei. Dementsprechend ist in diesem Urteil weiter ausgeführt, daß die Entschädigungen für die über die allgemeinen dem Stande entsprechenden Lebenshaltungskosten hinaus verlangten Aufwendungen, Dienstaufwandsentschädigungen und daß diese Entschädigungen denen für unmittelbare Dienstaufwendung gleichzuachten seien.

Man wird daher im allgemeinen sagen können, daß Dienstaufwandsentschädigungen in dem Umfange als solche im Sinne des Gesetzes anzuerkennen sind, wenn sie für Zwecke gewährt werden, die mittelbar oder unmittelbar mit dem Dienstaufwand zusammenhängen. Jedoch hängt die Entscheidung dieser Frage von einer eingehenden Prüfung im Einzelfalle ab.

Wie bereits betont, dürften diese Ausführungen auch jetzt noch für die Auslegung des § 36 Abs. 2 Nr. 2 EinkStG. von Bedeutung sein, weil insoweit eine Änderung des gesetzlichen Zustandes nicht eingetreten ist.

Neu ist nur, daß die Entschädigung für vom Arbeitnehmer gestellte Arbeitsmittel jetzt ausdrücklich als steuerfreie Entschädigung besonders hervorgehoben ist. Diese besondere Aufführung der Entschädigung für Arbeitsmittel, die an sich nicht notwendig gewesen wäre, wie der Staatssekretär Dr. Popitz bereits im Bericht des 6. Ausschusses über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes in der ersten Lesung S. 15 betont hat, weil eine derartige Entschädigung zweifellos als Dienstaufwandsentschädigung anzuerkennen ist, erfolgte nur deshalb, weil vermieden werden sollte, daß der Arbeiter erst einen Antrag auf Erhöhung des Pauschsatzes für Werbungskosten stellen muß. Bemerkt sei im übrigen, daß im § 16 Abs. 5 Nr. 5 EinkStG. Aufwendungen des Arbeitnehmers für Arbeitsmittel (Werkzeuge und Berufskleidung) ausdrücklich als zu den Werbungskosten gehörig aufgeführt sind. Es ist selbstverständlich, daß die Aufwendungen beispielsweise für Werkzeuge nicht zweimal, sei es bei der Veranlagung, sei es beim Steuerabzug vom Arbeitslohn, berücksichtigt werden dürfen, und zwar bei der Veranlagung nicht etwa dadurch, daß die Entschädigung für Arbeitsmittel (Werkzeuge usw.) steuerfrei bleibt und daß der Arbeitnehmer außerdem noch sie in seiner Einkommensteuererklärung als Werbungskosten absetzt. Das gleiche gilt beim Steuerabzug vom Arbeitslohn für die Erhöhung des Werbungskostenpauschsatzes und die Freilassung der Entschädigung bei Berechnung des Steuerabzugs.

Nach meiner Auffassung ist auch unzweifelhaft, daß, wenn beispielsweise ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern die Kosten für ein Straßenbahnabonnement oder für eine Wochenkarte auf der Eisenbahn ersetzt, diese Entschädigung in gleicher Weise wie die besonders aufgeführte Entschädigung für Arbeitsmittel steuerfrei zu bleiben hat. Dies um so mehr, als die notwendigen Ausgaben des Steuerpflichtigen durch Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten im § 16 Abs. 5 Nr. 4 EinkStG. besonders aufgeführt sind und als nach der Entscheidung RFH. Bd. 12 S. 152 der Dienstaufwand begrifflich zu den Werbungskosten gehört. Auch hier darf aber jedenfalls eine doppelte Berücksichtigung einmal als Entschädigung und dann als Werbungskosten nicht stattfinden.

Die Filialgewerbesteuer nach neuem preußischen Gewerbesteuerrechte.

Von Oberverwaltungsgerichtsrat Mirow, Charlottenburg.

Vor der z. Zt. geltenden Verordnung vom 23. 11. 1923 über die vorläufige Neuregelung der Gewerbesteuer (GS. S. 519) bestanden in vielen Gemeinden besondere Filialgewerbesteuerordnungen, nach denen zum Schutze der örtlichen Betriebe die Zweigstellen auswärtiger Unternehmungen in stark erhöhtem Maße auf Grund verschiedenster Maßstäbe zur Gewerbesteuer herangezogen werden konnten. Dieses Satzungsrecht der Gemeinden wurde durch die Verordnung beseitigt. Man gab den Gemeinden einen Ersatz in der Befugnis zu einer Erhöhung der Zuschläge zu den staatlich veranlagten Gewerbesteuergrundbeträgen. Gleichzeitig hat man aber, da nicht alle auswärtigen Unternehmungen als eine Konkurrenz für die in der Gemeinde ansässigen Unternehmen angesehen werden können, die Möglichkeit der Mehrbelastung auf gewisse Arten von Unternehmen (Versicherungs-, Bank-, Kredit- und Warenhandelsunternehmen) beschränkt. Die Höhe der Zuschläge ist im § 43 Abs. 2 a. a. O. begrenzt worden; sie dürfen um nicht mehr als 20 v. H. über die in der Gemeinde sonst festgesetzten Zuschläge hinausgehen. Im Schrifttum und in der Praxis ist es streitig, ob diese Begrenzung der Zuschläge sich nach dem Verhältnis zu den Steuergrundbeträgen oder nach denjenigen zu den in der Gemeinde zur Hebung gelangenden Normalzuschlägen zu richten habe.

Aus der Begründung und der Entstehungsgeschichte des Gesetzes ist eine Klärung des Zweifels nicht zu entnehmen. Auch die vorläufigen ministeriellen Richtlinien vom 31. März 1924 zur Durchführung der Verordnung lösen die Frage nicht. Sie muß aber aus folgenden Erwägungen dahin beantwortet werden, daß die für die Zuschläge vorgesehene Grenze von 20 v. H. nicht zu den Steuergrundbeträgen, sondern zu den sonst in der Gemeinde geltenden Normalzuschlägen in Verhältnis zu setzen ist, so daß also die Zweigstellensteuer, wenn eine Gemeinde 500 Prozent Zuschlag im allgemeinen erhebt, 600 Prozent einschl. der allgemeinen Gewerbesteuer und nicht nur 520 Prozent betragen darf. Schon der Wortlaut spricht für diese Auffassung. Hätte der Gesetzgeber beabsichtigt, die Grenze von 20 v. H. in Verhältnis zum Steuergrundbetrage zu setzen, so hätte er sicher hinter „v. H.“ hinzugefügt: „des Steuergrundbetrages“. Das ist nicht geschehen. In dem ganzen Absatze ist vielmehr nur von den Zuschlägen die Rede. Er würde daher gezwungen sein, die in der Bestimmung vorgesehene Begrenzung in eine andere Beziehung zu setzen, als in diejenige zu den Zuschlägen selbst.

Dieser Auslegung entspricht auch der Sinn und der Zweck der Vorschrift. Wenn die im § 43 a. a. O. vorgesehene Erhöhung, die als Ersatz für die auf Grund besonderer Filialgewerbesteuerordnungen veranlagten Filialsteuern gelten sollte, einen wirksamen Ausgleich zum Schutze des einheimischen Handels gegen kapitalkräftige auswärtige Unternehmungen bilden soll, dann muß sie sich verhältnismäßig auch der örtlichen Belastung der gewerblichen Betriebe anpassen und mit deren Stärke wachsen oder fallen. Eine starre Belastung mit 20 vom Hundert der Steuergrundbeträge würde jenem Zwecke nicht dienen können, sie würde sich bei einer starken allgemeinen Belastung der Grundsteuerbeträge mit Zuschlägen kaum fühlbar machen. Es muß darnach unbedenklich als die Absicht des Gesetzgebers angesehen werden, die Begrenzung der Erhöhung der Zuschläge auf 20 v. H. abhängig zu machen von dem Verhältnis zu den Normalzuschlägen, die in der Gemeinde zur Hebung gelangen. Auf diesen Standpunkt hat sich auch der 8. Senat des preußischen Oberverwaltungsgerichts kürzlich gestellt; eine höchstrichterliche Entscheidung liegt somit über die Streitfrage jetzt vor.

Die Gemeinden sind daher berechtigt, von Zweigstellen der anfangs erwähnten Unternehmen einen erhöhten Zuschlag zu den allgemeinen Gewerbesteuern bis zu 20 v. H. der Normalzuschläge zu erheben.

Nichtige Grundstücksverkäufe. Die neueste Gruppe der Aufwertungsbewegung.

Von Rechtsanwalt Dr. Fritz Scheuermann, Berlin-Wannsee.

In der „Deutschen Steuerzeitung" Juli 1925 Spalte 669 ff. tritt Kammergerichtsrat Dr. Sontag für eine neue Aufwertungsvereinigung ein, für die er laut Zeitungsnachrichten schon am 8. Juni d. J. ein Referat gehalten hat, nämlich die Vereinigung ehemaliger durch die Inflation und Zwangsverkäufe geschädigten Haus- und Grundbesitzer Deutschlands. Dr. Sontag fordert eine reichsgesetzliche Wiedergutmachung, eine Forderung, die nicht unbesprochen gelassen werden sollte. Die Öffentlichkeit, bewegt durch verschiedene Gerichtsurteile sowohl des Reichsgerichts wie des Kammergerichts und verschiedener Landgerichte, wird zurzeit, offenbar besonders infolge des früheren starken Ausländerkaufs städtischen Grundbesitzes stark in die Richtung gedrängt, abgeschlossene Grundstücksverkäufe rückgängig zu machen. Eine solche Aufhebung von abgeschlossenen Verträgen würde m. E. eine schwere Gefährdung der Rechtssicherheit und damit aller wirtschaftlichen Kredite für Deutschland in sich bergen. Leider hat ja schon das Reichsmietengesetz (§§ 1 und 19) abgeschlossene Parteivereinbarungen für widerruflich bezeichnet und zuletzt hat das Aufwertungsgesetz mit dem neuen Gedanken der Rückwirkung und besonders der Aufhebung abgeschlossener Vergleiche und rechtskräftiger Entscheidungen (§§ 14 ff. und 67 Abs. 2 und 68) den im Reichsmietengesetz beschrittenen Weg weiter verfolgt. Es dürfte an der Zeit sein, die Öffentlichkeit gegen eine Fortsetzung dieser höchst gefährlich erscheinenden Gesetzgebung wachzurütteln.

Nach den höchstrichterlichen Entscheidungen über nichtige Grundstücksgeschäfte und nach der Aufrührung aller damit im Zusammenhang stehender Fragen, z. B. der Steuerstrafen, der Aufwertung des Kaufpreises und der Grundbesitzwechselabgaben, ist allerdings die Zeit für ein Eingreifen des Gesetzgebers reif. So wie zurzeit der Grundstücksmarkt verwirrt worden ist, und die in ihm liegenden Werte für die Besitzer durch diese Rechtsunsicherheit illiquide geworden sind, so darf es nicht mehr weitergehen.

Um für die gesetzgeberischen Arbeiten eine allgemeine Übersicht über den bestehenden derzeitigen Rechtswirrwarr zu geben, sei im nachfolgenden aus der Judikatur und Literatur eine Blütenlese juristischer Hilfsmittel in der Frage nichtiger Grundstücksverkäufe zusammengestellt. Möge diese Zusammenstellung dazu dienen, alsbald gegen die Rechtsprechung, wie sie zuletzt das Reichsgericht in seiner Entscheidung vom 8. Juli 1925 niedergelegt hat, eine reichsgesetzliche Änderung herbeizuführen.

1.

Im ganzen Reiche unterliegen landwirtschaftliche Grundstücke über 5 ha Größe zurzeit noch der behördlichen Genehmigung. Die vom Reichsgericht (Entsch. v. 8. 7. 1925 V 603/24) für Preußen auf Grund des Preuß. Grundstückssperrgesetzes vom 10. 2. 1923 entwickelten Rechtsgrundsätze gelten daher für landwirtschaftliche Grundstücke zurzeit für das ganze Reich. Um so wichtiger ist es, sich mit der Frage, die zunächst auf Grund der Entscheidung des Reichsgerichts vom 8. 7. 1925 geschaffen ist, eingehend im ganzen Reiche zu beschäftigen.

2.

a) In Preußen kann nämlich auf Grund der Preußischen Grundstückssperrgesetzgebung vom 10. Februar 1923 und 20. 7. 1925 ein gültiger Kaufvertrag angefochten werden, bei welchem der Kaufvertrag nach dem 1. Januar 1923 abgeschlossen wurde, die Eintragung aber erst nach dem 16. Februar 1923 erfolgt, wenn die notwendige behördliche Genehmigung nicht beigebracht ist (vergl aber unter S. 2).

b) Hiergegen hat der Käufer das Mittel, die nachträgliche Genehmigung zu verlangen. Handelt es sich nicht um Schwarzverkäufe, so ist der Verkäufer verpflichtet, alles für die Erfüllung Notwendige zu tun. Der Käufer kann also vom Verkäufer verlangen, daß er die Formvorschriften erfüllt, die zur Durchführung des Kaufes gegeben sind. Geschieht dies nicht, so hat der Käufer einen Schadensersatzanspruch, der vollkommen dem gleichkommt, was vertraglich ausbedungen ist, nämlich der Übergabe des Hauses.

Handelt es sich um einen sogenannten Schwarzverkauf, so hilft dem Verkäufer die alsbaldige Selbstanzeige, die ihn steuerlich straffrei macht, wobei er allerdings die Steuern in Gold aufgewertet zu zahlen hat. Danach wird im allgemeinen die genehmigende Verwaltungsbehörde die Genehmigung erteilen müssen, da allgemeine Wirtschaftsinteressen nicht gegen Erteilung der Genehmigung sprechen. Allerdings kommt hier der Fall zu 2 und 3 noch in Betracht.

c) Die Frage, ob Grundstücksverkäufe zwischen dem 1. Januar und 16. Februar 1923 genehmigungspflichtig sind, ist besonders strittig. Bei Aufhebung des Gesetzes vom 10. Februar 1923 hat der Preußische Landtag mit dem Gesetz vom 20. Juli 1925 geglaubt, das frühere Gesetz authentisch interpretieren zu sollen, und zwar dahingehend, daß der 1. 1. 1923 Stichtag sein soll.

Hiergegen hat Dr. Hagelberg in „Recht und Wirtschaft" der „Voss. Ztg." vom 23. 6. 1925 Nr. 28 mit Recht darauf hingewiesen, daß eine solche nachträgliche sog. authentische Interpretation als gegen das Reichsrecht verstoßend rechtsungültig sei.

Allerdings hat das Kammergericht (1. Senat) sich zunächst der Rechtsprechung des Reichsgerichts vom 8. 7. 25 jüngst als oberste preußische Grundbuchbehörde angeschlossen. (1. X. 538/24.)

3.

a) Sogenannte Schwarzverkäufe unterliegen in gewissem Umfange in Preußen der Anfechtung. Unter Schwarzverkäufen versteht man solche Verkäufe, die z. B. einen unrichtig beurkundeten Kaufpreis enthalten oder die aus einem anderen Grunde unwirksam sind. (Vgl. aber RGEntsch. Salzmannsche Zeitung S. 761). Voraussetzung ist jedoch, daß die Eintragung in das Grundbuch erfolgt ist nach dem 16. Februar 1923, gleichgültig soll es dann dabei sein, wann der Vertrag abgeschlossen ist. Hat also z. B. der Kaufabschluß am 1. November 1922 stattgefunden, hat sich aber die Eintragung in das Grundbuch über den 16. Februar 1923 hinaus verzögert, was damals keine Seltenheit bei dem großen Grundstücksverkehr war, so kann der Verkäufer den Vertrag anfechten, wenn z. B. der Kaufpreis mit 1 Million beurkundet war, während tatsächlich vielleicht 2 Millionen vereinbart und gezahlt worden sind. (Entscheidung des Reichsgerichts vom 8. 7. 1925 — V 603/24 —.)

b) Gegen eine solche Anfechtung wegen Schwarzverkaufes wird aber der Käufer neben der herbeizuführenden „Genehmigung" und besonderen Einwendungen für die Zeit vor dem 1. Januar 1923 anführen können, daß es sich um eine außerordentliche Arglist des Verkäufers handelt, wenn er sich auf ein formal ungültiges Geschäft beruft, dessen Formungültigkeit er selbst im eigensten Interesse, nämlich meistens zum Zwecke der Ersparnis der von ihm zu zahlenden Wertzuwachssteuer herbeigeführt hat. Darauf lenkt das Reichsgericht im obenerwähnten Urteil die Aufmerksamkeit der Leser. Allerdings hat das Reichsgericht einmal (28. 1. 1925 — DJZ. 1925, Spalte 816) entschieden, daß die bloße Anregung zur Angabe von unrichtigen Kauf-

preisen noch nicht ohne weiteres eine Arglist des Verkäufers darstelle.

Daneben hat aber der Käufer noch eine ganz andere Einrede, worauf Rechtsanwalt Dr. Chone („Wirtschaft und Recht" Nr. 35, Beilage der DAZ. vom 29. 8. 1925) hinweist. In allen Fällen, in denen der Käufer „in Anrechnung auf den Kaufpreis" Papiermark-Hypotheken übernommen hat, haben sich diese übernommenen Verpflichtungen infolge der Aufwertungsgesetzgebung derart verändert, daß ein viel höherer in Goldmark umgerechneter Kaufpreis sich ergibt, als mit dem „Schwarzpreis" gewollt war. Und ob der richtige Preis im Vertrag steht, ist nicht ex tunc, d. h. nach der Zeit des Vertragsschlusses, sondern ex nunc, d. h. nach dem Zeitpunkt der Entscheidung zu prüfen.

4.

Wegen Verstoß gegen die Devisenordnung hat das oben erwähnte Urteil des Reichsgerichts vom 8. 7. 1925 dagegen die Möglichkeit einer Nichtigkeit des Kaufvertrages nach erfolgter Auflassung nicht mehr zugelassen, da die Auflassung ein „selbständiges und von Währungsrücksichten nicht erfaßtes Erfüllungsgeschäft" nicht zu beanstanden sei.

5.

a) Sind die Eintragungen im Grundbuch bisher von den Parteien noch nicht betrieben und bei solchen Verkäufen Papiermarkhypotheken als Restkaufgelder begründet, so ist ein solcher Vertrag unter Umständen unausführbar geworden, da Papiermarkhypotheken heute nicht mehr eingetragen werden dürfen, weil sie in Goldmark berechnet wertlos wären. Da nun aber der Kaufvertrag ein einheitlicher Vertrag ist, und man die Hypothekenbestellung aus ihm nicht einfach herausreißen kann, folgt daraus, daß der Kaufvertrag wegen der Unmöglichkeit der Erfüllung der Verpflichtung des Käufers, eine Restkaufgeldhypothek eintragen zu lassen, überhaupt hinfällig geworden ist.

b) Hiergegen wird der Käufer vielfach schuldhafte Verzögerung der Erfüllung des seinerzeit abgeschlossenen Geschäftes des Verkäufer nachweisen können und ihm daher im Wege des Naturalschadenersatzes zwingen können, ihm die im Streit befangene Sache, nämlich das Haus, in natura zu überlassen oder er wird eine Restkaufgeldaufwertung bzw. Ablösung anbieten können.

6.

a) Ein weiterer Weg, dem Verkäufer zu helfen, wird in letzter Zeit im „Eildienst der Deutschen Steuerzeitung" Nr. 17, Seite 380) angeraten. Er behandelt den Fall daß nämlich der Käufer mit seiner Verpflichtung zur Zahlung der Grunderwerb- und Wertzuwachssteuer im Rückstand geblieben ist. Da diese Steuern infolge der jetzigen Erhebung in Goldmark weit mehr betragen als der eigentliche Kaufpreis, könne entgegen der früheren Praxis gesagt werden daß diese Steuerlast eine Hauptverpflichtung aus dem gegenseitigen Vertrage darstelle, deren Nichterfüllung sowohl den Verkäufer zum Rücktritt berechtige, als auch die Verwaltungsbehörde zu dem Schluß, daß der Käufer zu einem allzu geringen Preise das Grundstück an sich zu reißen suche.

b) Hiergegen ist dem Käufer anzuraten, darauf hinzuweisen, daß es sich um eine Erfüllung handelt, die sich zwar gründet auf den seinerzeitigen gegenseitigen Vertrag, aber gar nicht die Interessen des Verkäufers berührt wenn der Käufer seine Steuerpflicht erfüllt. Der hier vorgeschlagene Weg ist meines Erachtens am wenigsten gangbar.

7.

Vielfach wird auch eine Anfechtung wegen Irrtums für möglich gehalten, und zwar

1. entweder, weil der Verkäufer im Irrtum war über den eigentlichen Goldpreis des Grundstücks oder
2. neuerdings, weil auf Grund des Aufwertungsgesetzes der Verkäufer zwar hypothekenfrei verkauft hat gemäß §§ 15, 67 und 68 des Aufwertungsgesetzes aber als persönlicher Schuldner für die Aufwertung der alten Hypothek haftet, ohne noch im Besitz des Grundstücks zu sein.

a) Für den ersten Fall bezieht sich die Literatur auf einen Beschluß des 17. Senats des Kammergerichts auf ein Armenrechtsgesuch, das die Möglichkeit einer solchen Anfechtung zeigte. Hierbei handelt es sich um einen besonders krassen Fall: Ein Arbeiter hatte ein wertvolles Grundstück um 30 Goldmark unüberlegt verkauft. Allgemeine Rückschlüsse durften schon bisher aus dieser Entscheidung, besonders da es kein Urteil ist, nicht gezogen werden; neuerdings hat das Reichsgericht aber auch eine solche Beweisführung glatt abgelehnt. (V. 130/25 vom 11. 7. 25.)

b) Der zweite Fall wird auf Grund der Rechtsprechung des Reichsgerichts zu BGB. § 119 Abs. 2 kaum erfolgreich sein, da die Frage der Übernahme der persönlichen Schuld nicht identisch ist mit der Eigenschaft einer Sache, von der § 119 Abs. 2 BGB. spricht: (So auch Hollaender in Nr. 31 von „Wirtschaft und Recht" Beilage zur DAZ. und Entscheidung des Reichsgerichts 99. 214 und 61 86).

c) Eine andere Anregung von Wolfsohn (Nr. 339 „Berliner Lokalanzeiger") will wegen Irrtums anfechten lassen, weil falsche Vorstellungen über die Frage der Übernahme der Hypotheken geherrscht hätten. Diese sind schon deswegen abwegig weil in dieser Beziehung überhaupt kein Irrtum geherrscht hat. Infolgedessen wird auf den unglücklichen Verkäufer im allgemeinen die persönliche Schuld sitzen bleiben und er wird nur die Möglichkeit haben auf Grund des § 15 Nr. 2 bei der Aufwertungsstelle Herabsetzung oder Beseitigung der Aufwertung zu verlangen. Nach dieser Bestimmung findet die Aufwertung kraft Rückwirkung nicht statt soweit sie ganz oder zum Teil für den persönlichen Schuldner mit Rücksicht auf seine wirtschaftliche Lage oder die Höhe der bei der Veräußerung des belasteten Grundstücks erzielten Erlöses wesentlich erschwert ist.

8.

Im übrigen wird die Aufwertung des Kaufpreises bei Rückgabe eines Grundstücks manchen Anhängern einer Wiedergutmachung von Grundstücksverkäufen ein erheblicher Stein im Weg zu ihrem Ziel sein. Dr. Abrahamsohn weist im „Grundeigentum" (S. 1179/1925) mit Recht auf die Plenarentscheidung des Reichsgerichts vom 31. März 1925 hin, wonach bei noch nicht erfüllten Großhandelsgeschäften die Aufwertung des vereinbarten Kaufpreises auch über 100 Prozent in Gold hinausgehen darf. Analog wird auch in diesem Falle aufzuwerten sein. Auch das Oberlandesgericht Stettin hat sich in seiner Entscheidung vom 10. Oktober 1924 (Recht 1925 Seite 108) bei dem es sich um die Aufwertung des Kaufpreises für ein Grundstück handelt das infolge Nichtigkeit des Kaufvertrages zurückzugeben war, bereits auf den Standpunkt gestellt daß die Wertsteigerung des Grundstücks bei der Höhe der Aufwertung mit zu berücksichtigen sei. Zuletzt ist das Reichsgericht.

9.

Im übrigen mag darauf hingewiesen werden, daß das Reichsgericht trotz der oben zu 1 und 2 erwähnten Entscheidungen in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten hat (Entscheidung 7. 2. 1925 — V 220/24 — und 17. 6. 1925 — V 457/24 D), daß bei Schwarzverkäufen

grundsätzlich die Auflassung der Grundstücke den Formmangel gemäß § 313 BGB. heilt und eine Rückübertragung der Grundstücke nicht verlangt werden kann; es sei denn, daß es sich um solche Geschäfte handelt, die (wie bei dem Preußischen Grundstückssperrgesetz, in der Zeit vom 1. Januar bzw. 16. Februar 1923 an) einer besonderen behördlichen Genehmigung unterlagen (vgl. auch RGEntsch. V 325/25). Ebenso jüngst das Kammergericht (13. W. 4181/25) vom 31. 7. 25.

Das Steuerstrafrecht der Einkommen- und Körperschaftssteuer.

Von Staatsanwaltschaftsrat Dr. Jadesohn in Breslau.

I. Für die Einkommensteuer natürlicher Personen gilt das Reichseinkommensteuergesetz vom 29. März 1920 (RGBl. 359 ff.) in der Fassung des Gesetzes vom 20. März 1923 (RGBl. S. 198) nebst Gesetz vom 9. Juli und 11. August 1923 (RGBl. 556, 773) und der Zweiten StNotV. vom 19. Dezember 1923 (RGBl. 1203). Danach ist Hinterziehung bei den Vorauszahlungen für das Kalenderjahr 1923 und für 1924 mit dem ein- bis zwanzigfachen (Art. I, Gesetz vom 20. März 1923) der hinterzogenen Steuer bedroht. Die ersten Vorauszahlungen für 1923 waren noch nicht in Goldmark bemessen. Sie sind für die Berechnung der Geldstrafe, trotzdem die Steuerzuwiderhandlung vor Inkrafttreten der Zweiten StNotV. begangen ist, gemäß Art. XV § 1 Abs. 1 dieser VO. in Goldmark aufzuwerten. Die Abschlußzahlung für 1923 und die Vorauszahlung für 1924 werden in Goldmark erhoben (Art. I §§ 1, 14). Der hinterzogene Goldmarkbetrag ist der Strafe zugrunde zu legen. Die Ersatzfreiheitsstrafe ist nach Ermessen einzusetzen (VO. v. 6. 2. 24 RGB. S. 44 § 29); ihre Höhe wird durch § 378 Abs. 1 RAbgO. begrenzt. Neben der Geldstrafe kann auf Gefängnis erkannt werden (§ 53 EinkStG.). Bestrafungspublikation und Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte sind möglich (§ 363, 364 RAbgO.). Mangels Feststellbarkeit des Steuerverkürzungsbetrags tritt Pauschalstrafe ein, die bis zu 100 000 Goldmark betragen kann (§§ 355, 362 RAbgO.; StGB. in der Fassung des § 27a VO. v. 6. 2. 24 RGBl. S. 44). Im übrigen kommen für die Strafbarkeit von Einkommensteuerzuwiderhandlungen, insbesondere die Strafbarkeit der Steuergefährdung, des Versuchs der Beihilfe und Begünstigung, des Rückfalls, ferner für Strafhaftung, die Ideal- und Realkonkurrenz, die Verjährung die allgemeinen Grundsätze des Strafrechts, die Vorschriften der Abgabenordnung und des Strafgesetzbuchs zur Anwendung (§§ 1, 355 RAbgO.).

Außerdem wird vorsätzliche und fahrlässige Zuwiderhandlung gegen die Vorschriften über den Lohnabzug und das Steuerbuch (jetzt Art. I §§ 16 bis 22 der 2. StNotV.) und die vom RFM. angeordneten besonderen Lohnabzugsarten (jetzt Art. I § 22 Abs. 2 in der 2. StNV.) sowie die von ihm am 20. Dezember 1923 erlassenen Durchführungsbestimmungen (Art. XIX § 6 der 2. StNotV.) mit einer der VO. v. 6. 2. 24)RGBl. S. 44) zu entnehmenden Geldstrafe belegt; vorsätzliche Zuwiderhandlung wird evtl. auch mit Gefängnis bestraft, soweit nicht eine höhere Strafe wegen Hinterziehung oder wegen einer nach der Abgabenordnung zu ahndenden Straftat verwirkt ist (§ 53a EinkStG.).

Neben den wegen Hinterziehung verwirkten Strafen müssen weitere wegen der die Steuermarken betreffenden Delikte verhängt werden (§ 53 f.). Falschanfertigung oder Verfälschung von Steuermarken in der Absicht, daß sie als echte verwendet werden, Verschaffung falscher Steuermarken in solcher Absicht, vorsätzliche Verwendung, Feilhaltung, Inverkehrsetzung falscher Steuermarken als echte, werden mit Gefängnis nicht unter drei Monaten bestraft (§ 53b). Verlust der bürgerlichen Ehrenrechte ist möglich (§ 364 RAbgO.). Vorsätzliche Wiederverwendung bereits verwendeter Steuermarken, vorsätzliche Verschaffung, Feilhaltung und Inverkehrsetzung bereits benutzter Steuermarken in der Absicht, daß sie als gültig wieder verwendet werden, werden mit Gefängnis bis zu sechs Monaten oder einer der VO. v. 6. 2. 24 (RGBl. S. 44) zu entnehmenden Geldstrafe geahndet. § 53c). Anfertigung, Anschaffung, Feilhaltung oder Überlassung von Formen, anderen Gerätschaften die zur Steuermarkenfälschung dienen können, von Papier, das einer zur Steuermarkenherstellung bestimmten Papierart gleich oder zum Verwechseln ähnlich sieht, zum Zwecke der Fälschung von Steuermarken, ist mit Gefängnis bis zu 2 Jahren oder einer der VermStrVO. zu entnehmenden Geldstrafe bedroht (§ 53d). Die falschen, wiederverwendeten oder zur Wiederverwendung bestimmten Steuermarken, Formen, Gerätschaften, Abdrucke, steuermarkenähnliches oder -gleiches Papier sind einzuziehen, auch wenn sie dem Täter nicht gehören (§ 53c).

II. Für die Einkommensteuer juristischer Personen, nicht rechtsfähiger Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen, anderer Zweckvermögen gilt das Körperschaftssteuergesetz in der Fassung des Gesetzes vom 20. März 1923 nebst dem Gesetz vom 9. Juli, 11. August 1923 und der VO. vom 27. September 1923 sowie der Zweiten StNotV. Danach ist Hinterziehung bei den Vorauszahlungen und der Abschlußzahlung für 1923 (§ 24a KörperschStG., Gesetz vom 9. Juli; 11. August 1923, VO. vom 27. September 1923, § 2 der Zweiten StNotV.) und Hinterziehung bei den Vorauszahlungen für 1924 (§ 3 ff. der Zweiten StNotV. aufzuwerten. Die Abschlußzahlungen für hinterzogenen Steuer strafbar; neben der Geldstrafe kann auf Gefängnis erkannt werden (§ 16 KörperschStG.). Die Vorauszahlungen für 1923, die vor der Zweiten StNotV. erfolgten, waren in Papiermark zu leisten. Für die Berechnung der Geldstrafe sind sie gemäß Art. XV § 1 der Zweiten StNotV. aufzuwerten. Die Abschlußzahlungen für 1923 und die Vorauszahlungen für 1924 werden (Art. 1 § 2 ff., 3 ff., 14) in Goldmark bemessen. Der hinterzogene Goldmarkbetrag ist der Strafe zugrunde zu legen. Im übrigen gilt über Ersatzfreiheitsstrafen, die anderen Steuerzuwiderhandlungen, die Anwendbarkeit der Strafbestimmungen der RAbgO. und des StGB. alles bei der Einkommensteuer natürlicher Personen Gesagte.

Die Zulässigkeit von Kommunalsteuern nach dem neuen Finanzausgleich.

Von Regierungsrat Dr. Kurt Ball, Berlin.

Nachdem durch die neue Gesetzgebung zum Finanzausgleich (Gesetz über die Änderungen des Finanzausgleichs zwischen Reich, Ländern und Gemeinden vom 10. August 1925, RGBl. I S. 255) ein — wenn auch nur vorläufiger — Abschluß geschaffen worden ist, erscheint es zweckmäßig, die sämtlichen zerstreuten Vorschriften über die Rechte und Pflichten der Kommunalverbände zur Erhebung von selbständigen Steuern zusammenfassend darzustellen. Dabei beschränken wir uns an dieser Stelle auf die Frage der Zulässigkeit von Steuern und scheiden alle Verfahrensfragen aus.

Wir haben die reichsrechtlichen Vorschriften, die für das ganze Reichsgebiet gelten, und die landesrechtlichen Vor-

schriften, die nur im Bezirke eines Landes gelten, zu unterscheiden, und behandeln beide Arten der Rechtsquellen getrennt. Beim Landesrecht beschränken wir uns auf die preußischen Vorschriften.

A. Reichsrechtliche Vorschriften.

Wo im folgenden von Gemeinden gesprochen wird, sind Gemeindeverbände inbegriffen, sofern nichts anderes bemerkt ist.

I. Inanspruchnahme von Steuern für das Reich.

a) Soweit das Reich Steuern für sich in Anspruch genommen hat, sind gleichartige Steuern der Gemeinden verboten (Finanzausgleichsgesetz = FAG. § 2).

Unter dieses Verbot fallen alle Steuerarten, welche Steuern entsprechen, die durch die folgenden Gesetze auferlegt sind: Einkommensteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz, Vermögensteuergesetz, Erbschaftssteuergesetz, Umsatzsteuergesetz, Beförderungssteuergesetz, Versicherungssteuergesetz, Rennwett- und Lotteriegesetz, Grunderwerbsteuergesetz, Kapitalverkehrsteuergesetz, Wechselsteuergesetz, Kraftfahrzeugsteuergesetz, Salzsteuergesetz, Zuckersteuergesetz, Biersteuergesetz, Weinsteuergesetz, Tabaksteuergesetz, Leuchtmittelsteuergesetz, Zündwarensteuergesetz, Spielkartensteuergesetz und die Steuern des Branntweinmonopolgesetzes (Essigsäuresteuer und Monopolausgleich).

Als Reichssteuergesetze, die gleichartige Gemeindesteuern ausschließen, sind auch das Vermögenszuwachssteuergesetz von 1922 und das Kapitalertragsteuergesetz von 1920 anzusehen. Beide Gesetze sind nicht aufgehoben, sondern die Steuern nur außer Hebung gesetzt, und sie haben daher für das Finanzausgleichsrecht weiter Bedeutung. Daß die Unzulässigkeit entsprechender Gemeindesteuern dem Sinne der Gesetzgebung entspricht, dürfte keinem Zweifel unterliegen. — Ob auch die Reichszuwachssteuer grundsätzlich gleichartigen Gemeindesteuern entgegensteht, obwohl sie vor Erlaß des Landessteuergesetzes bereits hinsichtlich des Reichsanteils außer Hebung gesetzt war, dürfte zweifelhafter sein; der Frage kommt aber keine praktische Bedeutung zu, da die Zulässigkeit von Gemeindesteuern auf diesem Gebiete positiv geregelt ist.

b) Ausnahmen von diesem Verbot sind in folgendem Umfange zugelassen:

1. Nach der durchaus herrschenden Ansicht stellt das im Umsatzsteuergesetz § 44 enthaltene Verbot der Gemeindesteuern auf **Warenumsätze** eine einengende Sondervorschrift gegenüber der allgemeinen Vorschrift des § 2 des Finanzausgleichsgesetzes dar, und es bleiben deshalb bei **Umsätzen von Leistungen** besondere Gemeindesteuern zulässig. Die Gemeinden haben hiervon praktisch durch Einführung von Beherbergungssteuern Gebrauch gemacht. Gerade diese Beherbergungssteuern sind den Gemeinden aber durch die neueste Reform (UmsStG. § 44 Abs. 2) mit Wirkung vom 1. Oktober 1925 ab untersagt. Leistungssteuern mit Ausnahme der Beherbergungssteuern bleiben zulässig.

2. Zulässig sind ferner nach besonderer Vorschrift Steuern auf den örtlichen Verbrauch von **Getränken** mit besonderer Genehmigung der Landesregierung oder der von ihr beauftragten Behörden (FAG. § 14), nämlich auf Wein, weinähnliche und weinhaltige Getränke, Schaumwein und schaumweinähnliche Getränke, Bier und Trinkbranntwein. Die Höchstgrenze ist 5 bzw. 15 v. H. des Kleinhandelspreises oder ein entsprechender Satz nach der Menge (Liter, Flasche; s. Verordnung über die Höchstsätze für die nach der Menge des steuerbaren Getränkes bemessenen Gemeindegetränkesteuern vom 24. 11. 1923).

Hier ist jedoch durch die neueste Gesetzgebung die Einschränkung hinzugetreten, daß vom 1. Sept. 1925 an neue Steuern dieser Art nicht eingeführt und die bestehenden nicht erhöht werden dürfen, und daß ferner alle diese Steuern am 1. April 1927 in Fortfall kommen (FAG. § 14 a).

Wegen der besonderen Rechtslage bei der Mineralwassersteuer s. unten II 7.

3. Zulässig sind **Zuschläge zur Grunderwerbsteuer** mit Genehmigung der Länder. Die Zuschläge dürfen 2 Prozent, und wenn eine Wertzuwachssteuer nicht erhoben wird, 4 Prozent für Land und Gemeinde nicht übersteigen, wovon höchstens die Hälfte auf das Land entfallen darf (FAG. § 36).

Vom 1. April 1927 ab dürfen die Zuschläge in allen Fällen nur 2 Proz. betragen (Gesetz über Änderungen des Finanzausgleichs vom 10. August 1925 (RGBl. I S. 244, Art. III § 13 Nr. 8 und § 19 Abs. 6).

4. **Zuschläge zur Einkommensteuer** sind zurzeit nicht zulässig. Die Reichsregierung soll dem Reichstag jedoch ein Gesetz vorlegen, nach welchem die Gemeinden ermächtigt werden selbständig Anteile an der Einkommensteuer und Körperschaftssteuer vom 1. April 1927 ab festzusetzen (GÄndFAG. Art. I § 8).

Vorher sollen jedoch sehr erhebliche statistische Unterlagen über die Landes- und Gemeindefinanzen beschafft werden (GÄndFAG. Art. I § 8). Bei den Bedenken die gegen die Einführung von Einkommensteuerzuschläge geltend gemacht worden sind, ist zu erwarten, daß das ganze Problem auf Grund der zu beschaffenden Unterlagen neu geprüft werden muß.

II. Keine Inanspruchnahme von Steuern für das Reich.

a) Auch auf dem Gebiete, welches **von Reichssteuern frei** ist und auf dem deshalb grundsätzlich Gemeindesteuern zulässig sind, bestehen eine erhebliche Anzahl ausdrücklicher **Verbote**. Hier zeigt sich ganz besonders, daß die Gesetzgebung keineswegs im Finanzausgleichsgesetze erschöpfend zusammengefaßt ist; die meisten dieser Verbote sind vielmehr in Spezialgesetzen enthalten.

1. Verboten sind Steuern auf **Betriebsmittel der Landwirtschaft und des Gewerbes** (FAG. § 15).

2. Verboten ist die Besteuerung der **Presse** und der einzelnen **Preßerzeugnisse** (Zeitungs- und Kalenderstempel, Abgabe von Inseraten usw.) (Reichspreßgesetz vom 7. 5. 74 § 30).

3. Verboten ist die Besteuerung von **Urkunden, die** über Rechtsvorgänge errichtet werden, die nach dem **Kapitalverkehrssteuergesetz** steuerpflichtig sind (KVStG. § 84 II).

4. Verboten ist die Besteuerung von **Urkunden über Versicherungen** (VersStG. § 19).

5. Verboten ist die Erhebung von Abgaben auf folgende **Lebensmittel:** Getreide, Hülsenfrüchte, Mehl und andere Mühlenfabrikate, Backwaren, Vieh, Fleisch, Fleischwaren und Fette (Zolltarifgesetz vom 25. 12. 02 § 13).

6. Verboten sind Steuern auf Erzeugnisse des **Kohlenbergbaues**, auf die Kohlenbergwerke und ihre Erträge und auf das Eigentum an Kohlenbergwerken (§ 25 des Kohlensteuergesetzes vom 20. 3. 23 in Verbindung mit § 41 der Dritten Steuernotverordnung vom 14. 2. 24). Hier war zunächst das ganze Kohlensteuergesetz ohne Einschränkung aufgehoben worden, so daß formell Kohlensteuern der Gemeinden zulässig wurden; erst durch § 41 der Dritten Steuernotverordnung wurde diese Lücke durch Aufrechterhaltung des § 25 des Kohlensteuergesetzes ausgefüllt.

7. Während bei der Kohlensteuer eine klare Rechtslage geschaffen ist ist die Entwicklung der Rechtslage bei der **Mineralwassersteuer** verwickelter. Als das Reich eine Mineralwassersteuer erhob, waren gleichartige Steuern für die

Gemeinden verboten (vgl. oben I a). Der § 14 des Finanzausgleichsgesetzes vom 23. 6. 23 schaffte, wie für die übrigen Getränkesteuern (oben I b 2), so auch für Mineralwässer eine besondere Ausnahme von diesem Verbot zugunsten der Gemeinden. Als dann durch Art. II des Gesetzes vom 11. 8. 1923 die Mineralwassersteuer des Reiches aufgehoben wurde, beachtete man offenbar nicht, daß dadurch das allgemeine Verbot für derartige Steuern der Länder und Gemeinden in Fortfall kommen mußte. Schließlich hat die neueste Gesetzgebung die Sondervorschriften über die Zuständigkeit der Gemeinden zur Erhebung von Steuern auf den örtlichen Verbrauch von Mineralwässern aufgehoben, und nach nach dem Berichte des Reichstagsausschusses (Drucksachen des Reichstags Nr. 1269, III. Wahlperiode 1924/25 S. 42) bestand allseitige Übereinstimmung, daß durch die Streichung dieser Vorschriften derartige Gemeindesteuern unzulässig werden sollten, während jetzt überhaupt irgend eine ausdrückliche Verbotsvorschrift, nach welcher bestehende Gemeindesteuern auf Mineralwässer unzulässig würden, fehlt. Trotzdem wird man m. E. die Unzulässigkeit von Gemeindesteuern auf Mineralwasser nach dem Inhalt der Ausschußverhandlungen anzunehmen haben, wenn auch der Wille des Gesetzgebers im Gesetz nur einen durchaus unzureichenden Ausdruck gefunden hat. Soweit bisher Mineralwassersteuern durch die Gemeinden nicht erhoben wurden, ist ihre Steuereinführung zweifellos durch FAG. § 14 a untersagt.

8. Verboten ist die Erhebung von Wohnungsluxussteuern bei **Dienstwohnungen** der Beamten, wenn sie sich in bestimmten Grenzen halten (Gesetz betr. die Besteuerung der Dienstwohnungen der Beamten vom 16. 6. 22 § 2).

9. Verboten ist die Erhebung von Steuern auf **Dienstwohnungen** der Beamten nach einem höheren Steuersatz als von Privatwohnungen (G. v. 16. 6. 22 § 1 III).

b) Auf dem **reichssteuerfreien Gebiete** gibt es ferner eine Anzahl von **Geboten** für die Gemeinden.

1. Die Gemeinden sind verpflichtet, eine **Vergnügungssteuer** zu erheben (FAG. § 13). Die Grundlage bilden die vom Reichsrat am 7. 6. 23 / 10. 4. 24 erlassenen Bestimmungen über die Vergnügungssteuer. Abweichungen von diesen Bestimmungen sind nur insoweit zugelassen, als dies ausdrücklich in den Bestimmungen selbst gestattet ist.

2. Weitere unmittelbare Gebote für die Gemeinden bestehen nicht, jedoch werden sie durch Gebote an die Länder vielfach mittelbar betroffen (unten c). Wegen des Anteils an der Zuwachssteuer s. unten c 1 a. E.

c) In anderen Fällen befinden sich besondere **Hinweise** auf die reichsrechtliche Zulässigkeit von Gemeindesteuern, jedoch mit der Einschränkung „nach Maßgabe des Landesrechts".

1. Die Länder oder nach Maßgabe des Landesrechts die Gemeinden sollen selbständige Steuern vom **Wertzuwachs** bei der Veräußerung von Grundstücken erheben, deren Veräußerer das Eigentum in der Zeit vom 1. 1. 19 bis 31. 12. 24 erworben haben (FAG. § 16 in der vom 1. 10. 25 ab geltenden Fassung; GÄndFAG. Art. III § 13 Nr. 7).

Jedoch kann durch ortsstatutarische Vorschrift in Gemäßheit des Landesgesetzes eine andere Regelung der Besteuerung des Wertzuwachses eingeführt werden (FAG. § 16 Abs. 3 in Verbindung mit dem Gesetz über Änderungen im Finanzwesen vom 3. 7. 13 § 1 Abs. 5).

Wird keine besondere Regelung getroffen, so erhalten die Gemeinden einen Anteil nach Maßgabe des § 58 des Reichszuwachssteuergesetzes. Es ist zweifelhaft, ob dies nach Aufhebung des Reichsanteils und Übertragung der Verwaltung auf die Länder noch als eine Reichsüberweisung oder als eine reichsrechtlich gebotene Steuer wie die Vergnügungssteuer anzusehen ist.

2. Die Länder oder nach näherer Bestimmung des Landesrechts die Gemeinden sollen als Geldentwertungsausgleich Steuern von dem bebauten Grundbesitz erheben (Dritte Steuernotverordrnung § 26; **Hauszinssteuer**).

3. Die Länder können die Grund- und Gebäudesteuern und die Gewerbesteuern den Gemeinden ganz oder teilweise überlassen (FAG. § 8).

III. Bindung an Elemente der Veranlagung.

1. Wenn Steuern nach dem **Merkmal des Wertes** für einzelne Vermögensarten erhoben werden, so sind die nach den Vorschriften des Reichsbewertungsgesetzes festgestellten Einheitswerte zugrunde zu legen (FAG. § 8 a und Reichsbewertungsgesetz — BG. — § 1 II), und zwar für Grund- und Gebäudesteuern das landwirtschaftliche, forstwirtschaftliche, gärtnerische Vermögen oder das Grundvermögen, für Gewerbesteuern das Betriebsvermögen. Bestimmte Abweichungen, z. B. das Verbot des Schuldenabzuges, sind gestattet (BG. § 4).

2. Der **Nutzungswert von Dienstwohnungen** der Beamten darf bei Steuern, die nach dem Nutzungswert veranlagt werden, nicht höher als der Betrag gerechnet werden, der dem Beamten auf seine Bezüge angerechnet wird. Gleiches gilt bei einer Ersatzabgabe vom Grundvermögen (G. betr. die Besteuerung der Dienstwohnungen der Reichsbeamten vom 16. Juni 1922 § 1 Abs. 1, 2).

IV. Zweckmäßigkeitsverbote.

Gemeindesteuern, die Steuereinnahmen des Reiches zu schädigen geeignet sind, sollen nicht erhoben werden, auch wenn sie nach Rechtsgrundsätzen (oben I—III) zulässig sind (FAG. §§ 3, 4).

B. Preußische Vorschriften.

Da nach der historischen Entwicklung die Rechte der Kommunalverbände auf Landesrecht beruhen, so beschränkt sich das Reichsrecht auch auf steuerlichem Gebiete den Kommunalverbänden gegenüber auf Verbote und überläßt es, von wenigen Ausnahmen abgesehen, dem Landesrecht, positiv die Rechte zu bestimmen, die den Kommunalverbänden zur Einführung eigener Steuern zustehen.

Die in Preußen bestehenden Selbstverwaltungskörper sind Provinzen, Kreise, Zweckverbände, Gemeinden und Gutsbezirke.

I. Provinzen.

Ihre Rechtsverhältnisse sind im Kreis- und Provinzialabgabengesetz vom 23. 6. 06 enthalten, das vielfach abgeändert worden ist (Ausgabe der gegenwärtigen Fassung von Moll-Kreuther). Die Provinzen dürfen direkte Steuern erheben, soweit ihre sonstigen Einnahmen nicht ausreichen, aber keine indirekten (§§ 21, 22). Die Erhebung der direkten Steuern erfolgt durch Umlagen auf die nachgeordneten Selbstverwaltungskörper, also die Kreise und die kreisfreien Städte, die sie als Ausgabe zu behandeln und aus ihren eigenen Einnahmen zu decken haben (§ 29). Umlagemaßstab ist das Verhältnis der Reichssteuerüberweisungen.

II. Kreise.

Ihre Rechtsverhältnisse sind gleichfalls im Kreis- und Provinzialabgabengesetz geordnet. Sie dürfen Steuern erheben, soweit ihre sonstigen Einnahmen nicht ausreichen, und zwar direkte und indirekte, direkte aber nur, soweit auch die indirekten nicht ausreichen (§ 2). Indirekte Steuern kann der Kreis sowohl selbständig einführen wie auch einen Anteil an den Erträgnissen der indirekten Steuern kreisangehöriger Gemeinden beanspruchen (§ 6). Die Erhebung direkter Steuern erfolgt durch Umlage auf die kreisangehörigen Gemeinden und Gutsbezirke (§ 11). Die Gemeinden

haben sie als Ausgabe zu behandeln und aus ihren Einnahmen zu decken (§ 12). In den Gutsbezirken wird der Betrag durch den Kreisausschuß auf die Steuerpflichtigen unterveranlagt (§§ 13, 14). Die Kreise sind ferner berechtigt, bei der Veräußerung von Grundstücken Zuwachssteuer zu erheben (§ 32 des Preußischen Ausführungsgesetzes zum Finanzausgleichsgesetz — Pr.AGFAG. — vom 30. Oktober 1923, mehrfach geändert. Ausgabe der gegenwärtigen Fassung von Moll-Kreuther).

III. Zweckverbände

haben nach dem Zweckverbandsgesetze vom 19. 7. 11 (§§ 17, 18) nicht das Recht, Steuern zu erheben, können jetzt jedoch nach Pr.AG.FAG. (§ 27) Fehlbeträge als Abgabe von den angeschlossenen Verbänden nach Verhältnis der Reichssteuerüberweisungen ersetzt verlangen.

IV. Gutsbezirke

dürfen keine Steuern erheben. Die Lasten, die in Gemeinden durch Steuern aufgebracht werden, trägt der Besitzer des Gutes selbst (Landgemeindeordnung für die sieben östlichen Provinzen vom 3. 7. 91 § 122).

V. Gemeinden.

Die gesetzliche Regelung findet sich im Preußischen Kommunalabgabengesetz vom 14. 7. 93 und gilt sowohl für kreisangehörige wie für kreisfreie Gemeinden. Das Gesetz ist vielfach abgeändert und überholt (Ausgabe der gegenwärtig geltenden Fassung mit allen ergänzenden Bestimmungen von Moll-Kreuther). Daneben kommen mehrere Spezialgesetze in Betracht.

a) **Grundsätzlich** ist die Erhebung von Steuern den Gemeinden gestattet, soweit die sonstigen Einnahmen nicht ausreichen; direkte Steuern sollen nur erhoben werden, soweit die indirekten Steuern nicht ausreichen (§§ 1, 2). Trotz dieser Vorschriften hat die Finanzwirtschaft der Gemeinden stets überwiegend auf den direkten Steuern beruht. Die Unterscheidung zwischen direkten und indirekten Steuern ist im Kommunalabgabengesetz im Sinne der früheren preußischen Verwaltungspraxis gebraucht, die als direkte Steuern nur die Einkommen-, Vermögen- und Ertragsteuern, alle anderen aber als indirekte Steuern ansah.

b) Indirekte Steuern.

1. Das preußische Recht legt den Gemeinden bei der Erhebung indirekter Steuern **keine Einschränkung** auf. Sie sind zur Erhebung indirekter Steuern jeder Art innerhalb der reichsgesetzlichen Grenzen ermächtigt (§ 13).

2. **Besondere Hinweise** finden sich auf die Lustbarkeitssteuer (§ 15; vgl. jetzt oben A II b 1), die Hundesteuer (§ 16) und die Wohnungsluxussteuer (§ 16 a). Die Hinweise haben die Bedeutung, klarzustellen, daß diese Steuern im Sinne des Kommunalabgabengesetzes indirekte Steuern sind.

3. Zugelassen für die **kreisfreien Städte**, jedoch nicht für kreiszugehörige Städte und Landgemeinden sind Zuwachssteuern bei der Veräußerung von Grundstücken (Pr. AG.FAG. § 32; vgl. oben II a. E.).

4. **Verboten** sind Steuern auf den Verbrauch von Kartoffeln und von Brennstoffen aller Art (§ 14).

c) Direkte Steuern.

1. Als direkte Gemeindesteuern läßt das Gesetz die **Realsteuern und direkten Aufwandsteuern** zu (§ 24). Da es aber die Hundesteuer und Wohnungsluxussteuer ausdrücklich nicht zu den direkten Aufwandsteuern, sondern zu den indirekten Steuern rechnet (§ 15, § 16 a), so kommen Aufwandsteuern von finanziell erheblicher Bedeutung nicht vor. — Die direkten Steuern sind auf alle Steuerpflichtigen nach festen und gleichmäßigen Grundsätzen zu verteilen (§§ 20, 27); dies steht aber der Abstufung der Sätze nach der Leistungsfähigkeit bei allen direkten Steuern oder einer Heranziehung einzelner Grundstücksarten oder Besitzgruppen mit verschiedenen Sätzen zu den Steuern vom Grundbesitz nicht entgegen (Gesetz zur Deklarierung des Kommunalabgabengesetzes vom 24. 7. 06, einziger Paragraph).

2. Die **Grundvermögensteuer** kann in Zuschlägen zur staatlichen Grundvermögensteuer (GrVStG. § 18) oder nach selbständigen gemeindlichen Steuerordnungen (KAG. § 25) erhoben werden.

3. Die **Gewerbesteuer** wird in Hundertsätzen (Zuschlägen) der staatlichen Veranlagung der Gewerbesteuer (Gewerbesteuergrundbetrag) erhoben. Eigene Gewerbesteuerordnungen der Gemeinden sind nicht mehr zulässig (GewSt.-VO. v. 23. 11. 23 § 41 in der Fassung des Art. II § 4 der ErgVO. v. 16. 2. 24). — Fischfang, der in größerem Umfang betrieben wird, kann die Gemeinde durch besonderen Beschluß gleichfalls zur Gewerbesteuer heranziehen (Gew.-StVO. § 42).

4. **Zuschläge zur Hauszinssteuer** kann die Gemeinde bis zu 100 v. H. der staatlichen Veranlagung zur Grundvermögensteuer erheben (Preuß. Steuernotverordnung vom 1. 4. 24 in der Fassung der Zweiten preußischen Steuernotverordnung vom 19. 6. 24 § 8).

5. Eine **Zweigstellensteuer** von Versicherungs-, Bank-, Kredit- und Warenhandelsunternehmungen, die im Gemeindebezirk Betriebsstätten unterhalten, ohne dort ihren Wohnsitz (Sitz) zu haben, kann die Gemeinde in Form von Zuschlägen bis zu 20 v. H. der Gewerbesteuer erheben (GewStVO. § 43), d. h. 20 v. H. der Gemeindegewerbesteuer, nicht des staatlich veranlagten Gewerbesteuergrundbetrages (so die Praxis).

6. Eine **Schankgewerbesteuer** von dem Betriebe der Gastwirtschaften, Schankwirtschaften und des Kleinhandels mit Branntwein und nicht denaturiertem Spiritus kann die Gemeinde gleichfalls bis zur Höhe von 20 v. H. der Gewerbesteuer erheben (GewStVO. § 43; Berechnung wie oben zu 5).

7. Schließlich kann die Gemeinde **Zuschläge zur Wanderlagersteuer** in Höhe von 100 v. H. erheben (G. v. 27. 2. 80 in der Fassung des G. v. 14. 4. 25 § 5 Abs. 2).

C. Die Steuern der Stadt Berlin im Haushaltsjahr 1925.

Zur Veranschaulichung diene eine Zusammenstellung der von der Stadt Berlin im Haushaltsjahr 1925 erhobenen Steuern. Um gleichzeitig ein Bild von der finanziellen Bedeutung der einzelnen Steuern zu geben, ist der Voranschlag 1925*) für die einzelnen Steuern beigefügt.

I. Direkte Steuern im Sinne des Kommunalabgabengesetzes.

1. **Grundsteuer.**
   Zuschlag von 100% zur staatlichen Grundvermögensteuer.
   Ertragsschätzung: **40 149 000 *M*.**

2. **Gewerbesteuer.**
   425% des staatlichen Gewerbesteuergrundbetrages nach dem Ertrage.

*) Nach den Beschlüssen der Stadtverordnetenversammlung. Die Genehmigung der Kommunalaufsichtsbehörde steht bei Niederschrift dieses Aufsatzes noch aus.

1000% des staatlichen Gewerbesteuergrundbetrages nach der Lohnsumme.
(= 1% der Lohnsumme selbst),
(einschl. Zweigstellensteuer und Schankgewerbesteuer).
Ertragsschätzung: 64 673 000 ℳ.

3. **Zweigstellensteuer.**
Zuschlag von 20% zur Gewerbesteuer.
Ertragsschätzung: s. Gewerbesteuer.

4. **Schankgewerbesteuer.**
Zuschlag von 10% zur Gewerbesteuer.
Ertragsschätzung s. Gewerbesteuer.

5. **Zuschläge zur Wanderlagersteuer.**
50% der staatlichen Steuer.
Ertragsschätzung: 100 ℳ.

6. **Weitere Einnahmen.**
Zuschläge zur Hauszinssteuer erhebt Berlin nicht. — Aus Überweisungen von direkten Reichssteuern sind angesetzt:
Anteil an der Einkommen- und Körperschaftssteuer.
Ertragsschätzung: 80 306 000 ℳ.

II. Indirekte Steuern im Sinne des Kommunalabgabengesetzes.

1. **Zuschläge zur Grunderwerbsteuer.**
2%, bzw. 4%, soweit eine Wertzuwachssteuer nicht erhoben wird.
Ertragsschätzung (einschl. Überweisung der Reichssteuer) 27 000 000 ℳ.

2. **Vergnügungssteuer.**
Ertragsschätzung: 16 560 000 ℳ.

3. **Wertzuwachssteuer**
bei Veräußerung von Grundstücken, die nach dem 31. 12. 19 erworben sind.
Ertragsschätzung: 13 000 000 ℳ.

4. **Hundesteuer.**
Ertragsschätzung: 8 698 000 ℳ.

5. **Biersteuer.**
Ertragsschätzung 6 016 000 ℳ.

6. **Branntweinsteuer.**
Ertragsschätzung: 5 697 000 ℳ.

7. **Wein- und Schaumweinsteuer.**
Ertragsschätzung: 2 219 000 ℳ.

8. **Schankkonzessionssteuer**
auf die einmalige Erteilung der Schankkonzession.
Ertragsschätzung: 420 000 ℳ.

9. **Pferdesteuer**
auf das Halten von Reitpferden und Luxuswagen-Pferden.
Ertragsschätzung: 86 000 ℳ.

10. **Motorbootsteuer.**
Ertragsschätzung: 52 000 ℳ.

11. **Weitere Einnahmen.**
Weitere Steuern (z. B. Wohnungsluxussteuer, Hausangestelltensteuer) erhebt Berlin nicht, ebenso nicht mehr die frühere Beherbergungssteuer (vom 1. 10. 1925 ab auch unzulässig) und die frühere Wagensteuer und Kraftdroschkensteuer.
Aus Überweisungen von indirekten Reichssteuern sind eingesetzt:
Anteil an der Umsatzsteuer.
Ertragsschätzung: 16 900 000 ℳ.
Anteil an der Hauszinssteuer.
Ertragsschätzung: 14 000 000 ℳ.
Anteil an der Kraftfahrzeugsteuer.
Ertragsschätzung: 118 000 ℳ.

Das Grundstückskonto in der Steuerbilanz.

Von Steuersyndikus Dr. W. Beuck, Dipl.-Steuersachverständiger, Berlin-Zehlendorf.

Während sich die bisherigen zu Steuerzwecken angefertigten Bilanzen im allgemeinen damit begnügen konnten, den Wert des einem Unternehmen dienenden Grundbesitzes in einer Gesamtsumme auszuweisen, gleichviel ob es sich um bebaute Grundstücke oder um unbebaute, um eigentliche Fabrikgebäude oder um sonstige handelte, wird man in Zukunft erhöhten Wert auf eine spezifizierte Aufstellung dieses Kontos legen müssen; und zwar wird sich die Spezifikation nicht nur auf die Trennung des Besitzes nach dem Verwendungszwecke, sondern auch auf die Trennung zwischen Grund und Boden überhaupt von den anstehenden Baulichkeiten erstrecken müssen. Die Gründe für diese Trennung sind nach Steuerrecht mehrfacher Art:

Hinsichtlich der Vermögensaufstellung macht sich die Trennung aus den unterschiedlichen Bewertungsregeln des Reichsbewertungsgesetzes notwendig; wie bekannt, gilt der Grundsatz des gemeinen Wertes nicht schlechthin, vielmehr können nach § 31 Abs. 3 BewGes. auch Grundstücke des Betriebsvermögens unter den im § 31 Abs. 3 angegebenen Voraussetzungen zum Ertragswerte deklariert werden. Eine Trennung des gesamten Grundstückskontos nach den zum gemeinen Werte und nach dem zum Ertragswerte anzusetzenden Objekten ergibt sich daher ohne weiteres.

Aber auch für die Ertragsbilanzen entspricht die getrennte Kontenführung den steuerlichen Bedürfnissen; einmal deshalb, weil auf unbebautes Land und auf den anteiligen Wert des Grund und Bodens eines bebauten Grundstückes Abschreibungen im Regelfalle nicht gemacht werden können, und zum anderen deshalb, weil man bei einer getrennten Kontenführung viel eher eine für gewisse Betriebsgebäude höhere Abschreibungsquote wird vertreten können, als solche schlechthin im allgemeinen für Betriebsgebäude zugelassen zu werden pflegt. Vor allen Dingen aber erfordert eine vorausschauende Bilanzpolitik diese Trennung zwischen Gebäudewerten und Grund und Boden wegen der neuen Vorschrift des § 12 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes: Danach bleiben für die Berechnung des Gewinnes, sowohl bei der physischen Person, als auch bei der juristischen Person außer Betracht „Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden, der zum Anlagekapital gehört." Während also bisher der aus der Veräußerung von Grund und Boden buchmäßig sich ergebende Differenzbetrag zwischen Buchwert und Erlös als Einkommen bzw. gewerblicher Gewinn zu versteuern war, gilt in Zukunft diese äußerst wichtige Befreiung. Diese Befreiung ohne Schwierigkeit ausnützen zu können, setzt aber eine zweifelsfreie Buchangabe über den bisher steuerlich vertretenen Bodenwert voraus. Aber noch eine andere, wenn auch im Augenblick rechtlich nicht ganz unzweifelhafte Perspektive eröffnet sich: Zweifellos ist im § 12 nur der Grund und Boden, also nicht das bebaute Grundstück, vom Gesetzgeber ins Auge gefaßt. Nach der Regierungsbegründung und den Ausschußberichten entspringt diese Befreiung der gesetzgeberischen Überlegung, daß das Einkommensteuergesetz in der Regel auf Grund und Boden eine Abschreibung nicht zuläßt, wohl aber auf die Gebäude; für letztere hat man aus diesem Grunde die Befreiung des § 12 versagt. Hat nun ein Kaufmann bisher erkennbar, nämlich infolge Trennung seiner Grundstückskonten in die Werte des unbebauten und bebauten Anteils, auch auf den Grund und Boden eines bebauten Objektes Abschreibungen unterlassen, so ist wohl die Auffassung zu vertreten, daß im Falle einer etwaigen

Veräußerung der anteilig für das Gesamtobjekt auf den Grund und Boden entfallende Erlös steuerfrei bleiben muß. Und von noch größerer Bedeutung wird diese Trennung in Ansehung der durch § 30 EinkStG. neu eingeführten Steuerpflicht bei der Gesamtveräußerung. Gerade in diesem Falle wird in der Regel der Mehrpreis zu einem erheblichen Teile auf den Immobiliarbesitz zurückgehen; § 30 Abs. 2 läßt für den Fall der Gesamtveräußerung hinsichtlich der Gewinnermittlung ausdrücklich die Anwendbarkeit des § 12 zu, gewährt also auch bei der Gesamtveräußerung die Steuerfreiheit derjenigen Gewinne, die durch die Veräußerung des Grund und Bodens entstehen. Auch für diesen Fall also bietet die bis dann getrennte Kontenführung eine wesentliche Stütze.

Dieser Zusammenhang führt aber weiter darauf hin, daß der Betriebsinhaber bei jedem Kaufvertrage und bei jedem Verkaufvertrage über Grundstück auch die Preisabrede dergestalt trennen sollte, daß schon aus dem Vertrage die Zerlegung des Gesamtpreises in den Grund und Boden und Bauwerkanteil ersichtlich ist.

Mietswohngrundstücke als Betriebsvermögen.

Von Dr. E. Klemmt, Berlin-Charlottenburg, Direktor der Märkischen Treuhand-Gesellschaft.

Trotz der bekannten beiden — in der „Deutschen Steuerzeitung" vom September mitgeteilten — Entscheidungen des Reichsfinanzhofs vom 14. Juli 1925 will die Grundstücksbewertung für die Vermögensteuerveranlagung 1924 noch immer nicht zur Ruhe kommen, da auch der Ansatz des um den Abschlag verringerten Wehrbeitragswerts von den Wirtschaftskreisen gegenüber den tatsächlichen Anschaffungspreisen per 31. 12. 1923 als ungerecht empfunden wird. Auch würde das für die Ermäßigung der Ablösungsschuld für die Einkommensteuer 1924 zu eigenartigen Folgen führen, die später noch eingehend behandelt werden. Inzwischen ist vom Finanzgericht Düsseldorf in der Frage der Grundstücksbewertung ein Urteil ergangen, das den von uns bisher vertretenen Standpunkt klarer herausarbeitet und ihm grundsätzlich beitritt. Das sollte dem Reichsfinanzhof Veranlassung geben, auch in dem nachstehend mitgeteilten, noch bei der Veranlagungsbehörde ruhenden Streitfall die grundsätzliche Frage der Bewertung von Gesellschaftsgrundstücken im großen Senat zu überprüfen.

Nach der Rechtsprechung des RFH. sollen Erwerbsgesellschaften überhaupt nur Betriebsvermögen besitzen, gleichwohl sollen Mietshäuser, die nicht mit den Anlagen des eigentlichen Produktionsprozesses im Zusammenhang stehen und nicht mit ihm eine wirtschaftliche Einheit bilden, nach den für das Grundvermögen vorgesehenen Richtlinien bewertet werden, da diese für alle Wohngrundstücke gelten, ohne Rücksicht darauf, ob sie als Grundvermögen oder als Betriebsvermögen angesehen werden. Andererseits sollen Mietswohngrundstücke als Betriebsvermögen auch nach einem Ministerialerlaß nicht niedriger bewertet werden können, da der Satz des Grundvermögens nicht unterschritten werden soll. Sowohl für reine Mietshäuser, die Wohnzwecken dienen, wie auch für solche, die zum geringen oder größeren Teil Fabrikations- oder Bureauzwecken der Gesellschaft dienen, soll demnach als Mindestwert der um den Abschlag gekürzte Wehrbeitragswert gelten. Für den ersten Fall gibt das oben angezogene Urteil das Beispiel einer Aktiengesellschaft, die sich ein Mietsgrundstück gesichert hat, um später auf dem Gelände ein Fabrikgebäude zu errichten, das am Steuerstichtage dem Betrieb nicht dient und demnach als Mietswohngrundstück zu bewerten ist.

Gerade dieser Fall ist neben den Grenzfällen verschiedener Nutzung der Hauptstreitpunkt aller schwebenden Rechtsmittelverfahren, der Anlaß zu den nachstehenden Darlegungen gegeben hat. Es handelt sich in einem dieser Streitfälle ebenfalls um eine Erwerbsgesellschaft, und zwar um eine solche mit beschränkter Haftung, die in der Inflationszeit nach dem Kriege ein Mietshaus im Norden Berlins erworben hat, um darauf ein Fabrikgebäude zu errichten. Wer jedoch nicht alsbald mit dem Bau beginnen konnte, mußte die Verwirklichung dieser Absicht im Laufe der Zeit immer mehr aufgeben, da gerade das Bauen immer teurer wurde. So leitete die Gesellschaft infolge der Aussichtslosigkeit dieses Vorhabens bei der Rückkehr zu fester Währung im Dezember 1923 Verkaufsverhandlungen ein, die infolge des günstigen Angebots einer Automobilfirma, die sofort den großen Hofraum des Grundstücks bebauen konnte, zur Veräußerung im Februar 1924 führten. In der Goldmarkeröffnungsbilanz per 1. Januar 1924 und gleichzeitig in der Vermögensbilanz erschien das Mietshaus naturgemäß mit dem Verkaufspreis von 57 000 M., der um 75 000 M. hinter dem gekürzten Wehrbeitragswert zurückblieb. Das Finanzamt dagegen bewertete nach den Richtlinien für Grundvermögen und brachte demgemäß 132 000 M. in Ansatz, wogegen die Gesellschaft Einspruch erheben ließ. Im Rechtsmittelverfahren macht sie geltend, daß sie auch nach den Vermögensteuer-Durchführungsbestimmungen keinen Anlaß sehe, von dem Wert der Goldmarkbilanz abzuweichen, da dieser Wert sich mit dem tatsächlichen Anschaffungspreis per 31. 12. 1923 gemäß § 31 der Richtlinien voll decke. Der Anschaffungspreis aus der Vorkriegszeit komme nicht in Frage, da sie das betreffende Grundstück erst in der Inflationszeit erworben habe und es vor dem Kriege auch keine Preise für durch Kriegsverhältnisse verwahrloste und zwangsbewirtschaftete Häuser gegeben habe. Aus diesem Grunde könne auch der Wehrbeitragswert für Grundvermögen hier nicht den Ausgangspunkt bilden.

Inzwischen sind die Entscheidungen des Reichsfinanzhofs ergangen, die ebenfalls den Standpunkt der Gesellschaft nicht haben ändern können, daß zum mindesten der für Betriebsvermögen in ihrem Fall zu ermittelnde Anschaffungspreis durch die Veräußerung kurz nach dem Steuerstichtage tatsächlich eindeutig gegeben sei. Neben der falschen Anwendung der Bewertungsrichtlinien wird also Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und gegen den Grundsatz der Bilanzwahrheit gerügt. Es will uns jedoch scheinen, als ob diese Begründung auch grundsätzlich berechtigt ist, um so mehr, als auch das Finanzgericht Düsseldorf den gleichen Standpunkt in ganz anderen Zusammenhängen vertritt. Darüber, daß das Mietshaus einer Erwerbsgesellschaft Betriebsvermögen darstellt, besteht kein Zweifel, zum Leidwesen vieler Gewerbetreibenden, die dadurch eine größere Industriebelastung erhalten. Es fragt sich also nur, wie das Betriebsvermögen der Erwerbsgesellschaft zu bewerten ist. Daß Mietswohngrundstücke ohne weiteres mit dem gekürzten Wehrbeitragswert angesetzt werden sollten und demnach wie Grundvermögen zu bewerten sind, geht aus den Richtlinien durchaus nicht hervor. Es ist vielmehr für das gesamte Anlagekapital der Anschaffungspreis in Goldmark zu ermitteln. Daß der Vorkriegswert nicht in Frage kommt, ist oben bereits dargelegt, es kann sich also nur um den Anschaffungswert vom 31. Dezember 1923

handeln. Für diesen Wert kann der Wehrbeitragswert einen Anhaltspunkt bilden unter der Voraussetzung, daß nach den Abschlägen ein Wert übrig bleibt, der nach Lage der Verhältnisse dem wirklichen Wert entspricht. In der Entscheidung vom 24. April 1925 III 12/25 hatte das Finanzgericht Düsseldorf grundsätzlich betont, daß auch bei Mietsgrundstücken (Grundvermögen) die Durchführungsbestimmungen den Wert vom 31. Dezember 1923 ermitteln wollen, als Hilfsmittel hierbei vom Wehrbeitragswert ausgehen und hiervon diejenigen Abschläge zulassen, die erforderlich sind, um den Anschaffungswert von Ende 1923 zu erreichen.

Interessant ist, daß es sich hier um Mietshäuser einer Grundstücksverwertungsgesellschaft handelt, die als umlaufendes Betriebskapital angesehen und gemäß § 33 VStDB. bewertet werden. Der Anschaffungspreis soll nach dieser Entscheidung nicht höher für Betriebsvermögen sein, als bei Mietswohngrundstücken im Sinne des § 24 (Grundvermögen). In der weiteren Entscheidung des Finanzgerichts III Nr. 46/25 wird dazu noch folgendes bemerkt: „Diese Werte entsprechen auch nach der Kenntnis des Finanzgerichts von der Lage des Grundstücksmarkts den Anschaffungswerten vom 31. Dezember 1923." Die Folgerung ist für Berlin jedenfalls nicht zutreffend, wie unser Beispiel zeigt. Es ist für Berlin auch allgemein bekannt, daß der zulässige Abschlag selbst von 80 v. H. den Anschaffungswert vom Stichtage nicht erreicht. Immerhin muß für Berlin dasselbe gelten wie für Westdeutschland, da grundsätzlich die Ermittlung des Anschaffungspreises die gleiche ist. In dem angezogenen Beispiel muß es der Firma unbenommen sein, den Nachweis zu erbringen, daß in ihrem Fall dieser Anschaffungspreis niedriger ist als der gekürzte Wehrbeitragswert und durch die Verkaufsverhandlungen vor und nach dem Stichtage und durch den Veräußerungspreis zahlenmäßig festgestellt ist. Der Einzelfall läßt aber grundsätzliche Schlüsse auf die allgemeine Frage der Bewertung von Mietsgrundstücken von Erwerbsgesellschaften zu, die zwar nicht immer an Hand eines Verkaufspreises, aber durch Anhörung eines Sachverständigen des Grundstücksmarkts gelöst werden kann, der sicher überall sagen kann, ob der gekürzte Wehrbeitragswert höher ist als der tatsächliche Anschaffungswert. So muß man zu dem Ergebnis gelangen, daß auch für Mietshäuser von Erwerbsgesellschaften die Bewertungsrichtlinien für Betriebsvermögen gelten. Das entspricht auch durchaus dem Bilanzrecht.

In der Golderöffnungsbilanz muß nämlich das Grundstück mit dem tatsächlichen Wert erscheinen, und der „ordentliche" Kaufmann würde es im vorliegenden Fall nicht verantworten können, bei der gebotenen Vorsicht einen höheren Wert anzusetzen als den Verkaufswert, der ja den Anschaffungswert darstellt, denn zu diesem Wert hätte die Gesellschaft am Stichtage ein gleichartiges Mietshaus kaufen können. Würde das Grundstück nach dem Wehrbeitragswert berechnet, so würde zu Anfang des Geschäftsjahres ein Wert in die Bilanz gestellt werden, der zwei Monate später nicht vorhanden war, sondern nur eine Forderung in Höhe des Kaufpreises. Das würde wieder bedeuten, daß nach Ablauf des Jahres ein erheblicher Teil des eben festgestellten Goldkapitals verlorengegangen wäre, was auch hinsichtlich der Körperschaftssteuer bedenklich wäre. Gewiß ist nun für die Vermögensteuer die Handelsbilanz nicht ohne weiteres maßgebend, immerhin sind die ordnungsmäßig ermittelten Anschaffungswerte des Betriebsvermögens auch nach den Durchführungsbestimmungen unanfechtbar. Sonst würde die Gesellschaft ein Vermögen versteuern, das sie nachweislich nicht besitzt. Bei dem Grundsatz der Individualität der heutigen Erwerbsbesteuerung und Besitzbelastung sollte das unmöglich sein, da es sich hier um genaue Veranlagung und nicht um Steuerkurswerte handelt. Zur Verdeutlichung der weiteren Folgen für die Körperschaftssteuer sei die Bilanz der Gesellschaft für die Vermögensteuer nachstehend mitgeteilt, die gleichzeitig als Goldmarkeröffnungsbilanz eingetragen worden ist:

Aktiva		Passiva	
Kassenbestand	291,42	Kreditoren	15 219,16
Debitoren	11 361,03	Vermögen	70 094,29
Inventar	8 170,—		
Waren	8 491,—		
Hausgrundstück	57 000,—		
	85 313,45		85 313,45

Da die Gesellschaft als Geschäftsjahr das Kalenderjahr hat, kann sie Herabsetzung des Ablösungsbetrages für die Körperschaftssteuer 1924 verlangen, wenn sie einen erheblichen Verlust nachweist. Dieser ist im vorliegenden Fall — um das zu zeigen, ist das Beispiel einer kleineren Gesellschaft gewählt — vorhanden, wenn die Gesellschaft das Mietshaus in der Anfangsbilanz (Goldmarkeröffnungsbilanz) entsprechend der Vermögensbilanz mit dem gekürzten Wehrbeitragswert von 132 000 Mark bewerten müßte. Nach Eingang der Kaufsumme im März hätte die Gesellschaft nämlich bereits 75 000 M. Verlust in diesem Geschäftsjahr, also fast die Hälfte des Stammkapitals! Das würde zu einer erheblichen Steuererstattung führen müssen, obwohl ein tatsächlicher Verlust nicht eingetreten ist. Auch diese Folgerung sollte für die Bewertung des Wohngrundstücks als Betriebsvermögen sprechen.

Ähnlich liegen übrigens die Grenzfälle der verschiedenen Nutzung zu gewerblichen und Mietszwecken. Hier sollte der gleiche Grundsatz auch zu der vollen Bewertung des ganzen Hauses als Betriebsvermögen führen, ganz gleich, ob ein größerer oder geringerer Teil des Gebäudes gewerblichen Zwecken der Gesellschaft dient. In der Entscheidung des RFH. ist zutreffend ausgeführt, daß in solchen Grenzfällen von Bedeutung sein kann, daß eine Gesellschaft ein ganzes Mietshaus kaufen mußte, nur um den einen Laden in der betreffenden Gegend überhaupt zu erhalten!

Der Lohnabzug der Hausangestellten.

Von Ministerialrat Dr. Pißel, Reichsfinanzministerium.

Im Reichssteuerblatt 1925 Seite 1 ist die Bewertung der Sachbezüge für den Steuerabzug vom Arbeitslohn für das Jahr 1925 veröffentlicht. Darnach beträgt der Wert der vollen freien Station (einschl. Wohnung, Heizung und Beleuchtung) für weibliche Hausangestellte, Lehrlinge, Lehrmädchen und sonstige gering bezahlte weibliche Arbeitskräfte (z. B. Mägde) monatlich 25 RM. Die Landesfinanzämter dürfen von dem Satz von 25 RM. monatlich einen Abschlag von höchstens 10 v. H. zulassen, also für die volle freie Station auf 22,50 RM. herabgehen. Einen Zuschlag zu den 25 RM. monatlich dürfen sie nicht machen, der Satz von 25 RM. monatlich ist für den erwähnten Personenkreis der Höchstsatz im ganzen Reichsgebiete. Der steuerfreie Lohnbetrag einschließlich des Pauschsatzes für Werbungskosten und Sonderleistungen beträgt zurzeit 80 RM. monatlich, hat also eine Hausangestellte einen Arbeitslohn von 55 RM. monatlich und daneben volle freie Station, so ist

sie steuerfrei; ein Lohnabzug ist also nicht vorzunehmen. Der obenerwähnte Satz von 80 RM. erhöht sich aber um deswillen noch, weil einmal der auf den Arbeitslohn entfallende Steuerbetrag nicht erhoben wird, wenn er bei Zahlung des Arbeitslohns für volle Monate 0,80 RM. monatlich nicht übersteigt und weil die einzubehaltenden Steuerbeträge auf volle 5 Reichspfennige nach unten abgerundet werden. So ergibt sich eine Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages von 80 RM. monatlich um weitere 8,49 RM. monatlich, also ein steuerfreier Lohnbetrag von 88,49 RM. monatlich. Beispiel: Eine Hausangestellte hat neben voller freier Station einen monatlichen Lohn von 63,49 RM. Ein Steuerabzug ist nicht vorzunehmen, denn 10 v. H. von (88,49 RM. — 80 RM. =) 8,49 RM. betragen 0,84 RM., die, auf 0,80 RM. abgerundet, nicht erhoben werden. Es sind also alle weiblichen Hausangestellten in den Bezirken, in denen die freie Station mit 25 RM. monatlich bewertet worden ist, steuerfrei, sofern ihr Barlohn den Betrag von 63,49 RM. monatlich nicht übersteigt. Für die Bezirke, in denen die freie Station z. B. mit 22,50 RM. monatlich bewertet wird, entfällt ein Steuerabzug, sofern die Hausangestellte nicht mehr als 65,99 RM. Barlohn monatlich erhält. Erhält dagegen z. B. eine weibliche Hausangestellte neben freier Station im Werte von 25 RM. monatlich einen Barlohn von 70 RM. monatlich, so sind einzubehalten 10 v. H. von (95 — 80 =) 15 RM. = 1,50 RM. monatlich.

Kirchensteuer und Arbeitgeber.

Von Dr. rer. pol. Emil Bardey, Bochum.

Da in letzter Zeit häufig Kirchenbehörden beider Konfessionen an die Arbeitgeber mit der Bitte herantreten, die von den von ihnen beschäftigten Arbeitnehmern zu zahlende Kirchensteuer auf einmal oder in Raten vom Arbeitslohn abzuhalten und direkt an die Kirchensteuerämter abzuführen, dürfte Veranlassung bestehen, darauf hinzuweisen, daß eine Verpflichtung des Arbeitgebers zur Einbehaltung der Kirchensteuern nicht besteht. Eine solche besteht auch dann nicht, wenn die Arbeitnehmer auf den von den Kirchensteuerabteilungen der Finanzämter gleichzeitig mit den Kirchensteuerbescheiden an die Steuerpflichtigen verschickten vorgedruckten Karten ausdrücklich ihr Einverständnis mit der Einbehaltung der Kirchensteuer durch den Arbeitgeber dem Finanzamt mitgeteilt haben.

Immerhin dürfte ein Vorteil bei der Einbehaltung der Kirchensteuer vom Lohn für den Arbeitgeber darin liegen, daß derselbe sich dadurch die vielen, aus den zahlreichen wegen Nichterfüllung der Kirchensteuer erlassenen Pfändungsbefehlen erwachsenden Scherereien erspart. Auf der anderen Seite verbindet sich natürlich mit der Einbehaltung der Kirchensteuern auch wieder eine neue Belastung des Arbeitgebers insofern, als nur ein Teil der Arbeitnehmer kirchensteuerpflichtig ist und auch bei diesen noch wieder Unterschiede in der Höhe der Steuersätze bestehen, je nachdem der betr. Arbeiter evangel. oder kathol. ist. Außerdem bestehen Unterschiede in der Höhe der Kirchensteuersätze je nach der Verdienstsumme, so daß also eine gleichmäßige Handhabung wie bei der Lohnsteuer im allgemeinen nicht möglich ist. Gegen den Abzug der Kirchensteuer durch den Arbeitgeber spricht des weiteren auch schon die prinzipielle Erwägung, nach Möglichkeit jede über das gesetzlich vorgeschriebene Maß hinausgehende Belastung des Arbeitgebers mit der Einbehaltung von Steuern usw. von vornherein abzulehnen.

Trotzdem wird der Arbeitgeber die Entscheidung darüber, ob er den Abzug der Kirchensteuer vornehmen will oder nicht, in jedem Einzelfall je nach dem Überwiegen des einen oder des anderen Gesichtspunktes zu treffen haben, wenn auch, wie gesagt, grundsätzlich die Kirchenbehörden Veranlagung und Einziehung der Kirchensteuern von sich aus vorzunehmen haben. Die freiwillige einmalige oder ratenweise Einbehaltung der Kirchensteuer durch den Arbeitgeber unterliegt also einzig und allein der freien Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Kirchensteueramt. Sie kann also nicht erzwungen und auch jederzeit widerrufen werden. Auch kann die Einbehaltung der Kirchensteuer vom Arbeitslohn in jedem Fall nur unter Zustimmung des einzelnen davon betroffenen Arbeitnehmers vorgenommen werden. Diese muß also unbedingt vor Vornahme des Abzuges von jedem einzelnen Arbeitnehmer vorliegen.

Die Rechtsmittel beim Steuerabzug vom Arbeitslohn.

Von Ministerialrat Dr. Pißel, Reichsfinanzministerium.

Nach § 79 des Einkommensteuergesetzes vom 10. August 1925 (RGBl. I S. 189) entscheidet auf Anrufen eines der Beteiligten das Finanzamt darüber, ob und inwieweit im einzelnen Falle die Vorschriften der §§ 69 bis 77 anzuwenden sind. Gegen die Entscheidung des Finanzamts ist nur die Beschwerde an das Landesfinanzamt zulässig. Dem § 79 EinkStG. entspricht der § 52a des bisherigen EinkStG. und Art. I § 24 der Zweiten Steuernotverordnung. Die §§ 69 bis 77 des neuen Einkommensteuergesetzes betreffen die Vorschriften über die Entrichtung der Steuer durch den Steuerabzug vom Arbeitslohn. Ausgenommen von der Entscheidung im vereinfachten Beschwerdeverfahren und im § 79 nicht erwähnt ist die Haftungsbestimmung des § 78, auf die weiter unten noch zu kommen sein wird. Die im Rahmen der §§ 69 bis 77 ergehenden Entscheidungen des Finanzamtes können mannigfaltiger Art sein. Es fallen darunter wenn in rein zeitlicher Folge vorgegangen wird, die Entscheidung darüber, ob ein Bezug als Einkunft aus nichtselbständiger Arbeit anzusehen und ob infolgedessen ein Steuerabzug überhaupt vorzunehmen ist oder ob der Bezug nicht als Arbeitslohn anzusehen und deshalb im Wege der Vorauszahlungen und der Abschlußzahlung zur Einkommensteuer heranzuziehen ist, oder ob eine Steuerpflicht überhaupt nicht gegeben ist. Dies ist wohl der Hauptanwendungsfall, denn die Begründung zu dem eigentlichen Lohnsteuergesetz vom 11. Juli 1921 führt aus, daß mit der Vorschrift des damaligen § 52a in zweifelhaften Fällen eine beschleunigte rechtskräftige Entscheidung herbeigeführt werden sollte. Weiter gehört hierher der Fall, daß Zweifel über die Person des Arbeitgebers und damit über seine Einbehaltungspflicht bestehen (z. B. bei Zwischenmeistern). Hierher rechnen auch die Fälle, daß Zweifel darüber bestehen, welche Ermäßigungen anzuwenden sind ob die prozentualen Ermäßigungen oder die festen Beträge ob es sich um einen Anwendungsfall des § 73 EinkStG. (einmalige Einnahmen) handelt, ob nach § 74 EinkStG. einem Akkordarbeiter 2 v. H. des Bruttoarbeitslohnes einzubehalten sind oder ob er nach Zeit entlohnt wird und deshalb die nach Zeit abgestellten Familienermäßigungen erhält (desgleichen beim Heimarbeiter), ob eine Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages oder des Werbungskostenpauschsatzes oder des Pauschsatzes für Sonderleistungen angezeigt erscheint ob die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge im Wege des Überweisungsverfahrens zu verwenden sind oder ob Marken zu kleben sind usw. Schon aus dieser kurzen Aufstellung, die keinerlei Anspruch auf Vollständigkeit machen soll ergibt sich die Fülle der möglicherweise in Betracht kommenden Fälle. Gegen alle diese vom Finanzamt zu treffenden Entscheidungen war nach dem bisherigen Gesetz und nach der Zweiten

Steuernotverordnung nur das Beschwerdeverfahren zulässig und das gleiche ist auch nach dem nunmehrigen Einkommensteuergesetz der Fall. Der Grundgedanke des früheren § 52 a und der des nunmehrigen § 79 ist der gewesen, den Beteiligten eine rasche Entscheidung über die Vornahme des Steuerabzugs zu ermöglichen, ein Gedanke, der zweifellos berechtigt war und dem auch nicht entgegengehalten werden kann, daß er vielleicht in einer Zeit berechtigt war, in der der Steuerabzug noch keine endgültige Besteuerungsform darstellte, sondern nur eine Abschlagszahlung auf die endgültige Steuerschuld, denn die Vorschrift des § 52 a ist zu einer Zeit geschaffen worden, in der der Steuerabzug vom Arbeitslohn bereits die endgültige Besteuerungsform für die überwiegende Mehrzahl der Arbeitnehmer darstellte. Gerade aber der Gesichtspunkt, daß die vereinfachte Beschwerdeentscheidung den Arbeitgeber und den Arbeitnehmer endgültig bindet und insbesondere dem Arbeitnehmer die Möglichkeit einer Korrektur wegen der nicht stattfindenden nachträglichen Veranlagung des Arbeitslohnes nimmt, hat zu dem Ergebnis geführt, daß nach der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes die Beschwerdeentscheidung des Landesfinanzamts die Ausnahme, vielmehr das ordentliche Rechtsmittelverfahren die Regel bildet. Zweck der nachfolgenden Zeilen ist einmal eine systematische Darstellung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zu dem früheren § 52 a und dem Artikel I § 24 der Zweiten Steuernotverordnung und eine kritische Betrachtung darüber zu geben, inwieweit die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes etwa durch das neue Einkommensteuergesetz und die darin vorgesehene Erstattungsmöglichkeit (§ 93) eine Änderung erfahren könnte.

In dem Urteil des großen Senates vom 6. Oktober 1924, 2/24 (Sammlung Bd. 14 S. 208) hat der Reichsfinanzhof ausgesprochen, daß der die Handhabung des Lohnabzugs für die Zukunft treffende § 52 a des bisherigen Einkommensteuergesetzes nur anwendbar ist, wenn das Finanzamt vom Arbeitgeber oder einem Arbeitnehmer zur Entscheidung von Meinungsverschiedenheiten oder Zweifeln über den Inhalt und die Anwendung der §§ 45 bis 47, 50 und 51 des bisherigen Einkommensteuergesetzes angerufen wird. Der Rechtsmittelzug ist in diesem Urteil nur angedeutet, indem darauf hingewiesen wird, daß Zimmermann in seinem Kommentar über die Einkommensteuer vom Arbeitslohn, S. 148 und Anm. 1 zu § 52 des bisherigen Einkommensteuergesetzes und ebenso Becker, Anm. 2 zu § 1 der Reichsabgabenordnung für die Zulässigkeit des Berufungsverfahrens eintreten. Dagegen ist in diesem Urteil ausgesprochen, daß der Arbeitgeber gegenüber Anordnungen des Finanzamts, in denen er auf Grund von § 52 des bisherigen Einkommensteuergesetzes (nunmehr § 78 EinkStG.) für die Lohnsteuer in Anspruch genommen wird, das Berufungsverfahren hat. Weiter kommt in Betracht das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 30. Oktober 1924, VI e B 403/24 (Sammlung Bd. 15 S. 15). Hier handelt es sich darum, daß das Finanzamt anläßlich der Außenkontrolle beanstandet hatte, daß eine Firma von den Reisespesen, die sie ihren Geschäftsreisenden seit dem 1. Januar 1924 bezahlt hatte, einen der Steuer entsprechenden Betrag nicht einbehalten und abgeführt hatte. Das Finanzamt verlangte, daß die Firma die nach seiner Ansicht zu wenig einbehaltenen Beträge nachzahle und für die Folgezeit auch die Reisespesen dem Steuerabzug unterwerfe. Gegen diese Anforderungen legten einzelne Geschäftsreisende Beschwerde ein und beantragten, die Reisespesen vom Steuerabzug freizustellen. Das Landesfinanzamt wies die Beschwerde als unbegründet zurück, gegen die Beschwerdeentscheidung legten die Geschäftsreisenden weitere Beschwerde ein mit dem Antrag, die Reisespesen als nicht dem Steuerabzug unterliegend zu erklären. Die Firma selbst hat gegen den Bescheid des Finanzamts kein Rechtsmittel eingelegt. Der Reichsfinanzhof kommt nach Ausführungen, die sich mit dem Rechtsmittelzug nach der Zweiten Steuernotverordnung befassen und hier nicht interessieren, in Übereinstimmung mit dem obenerwähnten Urteil vom 6. Oktober 1924 zu dem Ergebnis, daß, soweit der Arbeitgeber auf Grund des § 52 des bisherigen Einkommensteuergesetzes (nunmehr § 78 EinkStG.) vom Finanzamt angehalten wird, einen Betrag, den er zu Unrecht nicht an die Steuerkasse abgeführt hat, zu entrichten, die Anforderung als ein Steuerbescheid im Sinne des § 220 der Reichsabgabenordnung anzusehen ist, gegen den dem Arbeitgeber die Rechtsmittel nach § 217 AO. gegeben sind, so daß also in diesem Falle der Arbeitgeber den Bescheid des Finanzamts im Berufungsverfahren hätte anfechten können. Eine entsprechende Anfechtung durch den Arbeitnehmer ist aber damit nicht zugelassen. Es könnte nur in Frage kommen, ob das Anfechtungsrecht auf § 226 der Reichsabgabenordnung gestützt werden könnte; § 226 Abs. 1 der Reichsabgabenordnung greift nicht Platz, weil der Arbeitgeber, gegen den der Bescheid wegen der Nachzahlung gerichtet ist, nicht zu denjenigen zu rechnen ist, die nach § 83 Abs. 2, §§ 84 bis 91 der Reichsabgabenordnung die Interessen der Arbeitnehmer als Steuerpflichtige wahrzunehmen befugt sind. § 226 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung ermöglicht die Zuziehung einer Person als Beteiligten, wenn ihr Interesse nach den Steuergesetzen durch die Entscheidung berührt wird. Könnte ein solches Interesse auch bei den Beschwerdeführern (den einzelnen Geschäftsreisenden) als Arbeitnehmer hinsichtlich des dem Arbeitgeber nach Art. I § 23 Abs. 1 der Zweiten Steuernotverordnung (§ 78 EinkStG.) zugegangenen Bescheides unterstellt werden, so steht der Anwendung des § 226 Abs. 2 der Reichsabgabenordnung doch entgegen, daß eine Zuziehung nur in einem anhängigen Rechtsmittelverfahren zugelassen ist, der Arbeitgeber aber im vorliegenden Falle ein Rechtsmittel nicht eingelegt hat. Wenn nun auch der Arbeitnehmer gegen den dem Arbeitgeber nach § 78 EinkStG. zugegangenen und von diesem nicht angefochtenen Bescheid selbst ein Rechtsmittel nicht einlegen kann, so ist doch noch zu prüfen, ob ihm nicht die Bestimmung des § 129 Abs. 1 S. 2 AO. ermöglicht, sein Interesse an der richtigen Besteuerung des Arbeitslohns wahrzunehmen. Nach dieser Vorschrift ist auf Antrag die für Rechnung eines Steuerpflichtigen ohne dessen Mitwirkung zu Unrecht bezahlte Steuer zu erstatten, und nach § 223 AO. kann der Erstattungsanspruch auch im Berufungsverfahren verfolgt werden. Ähnliche Gründe, wie bei der Kapitalertragsteuer (Sammlung Bd. 8 S. 98), sprechen auch dafür, daß der Arbeitnehmer Erstattung beanspruchen kann, wenn der Arbeitgeber für Rechnung des Arbeitnehmers eine Steuer nach § 78 EinkStG. abführt, wiewohl die Steuer nicht zu bezahlen war, weil die Leistung des Arbeitgebers nicht der Besteuerung im Wege des Steuerabzugs vom Arbeitslohn unterlag. Ob der Erstattungsanspruch wirklich begründet ist, ist nicht Voraussetzung der Möglichkeit, den Anspruch geltend zu machen, da gerade in dem Verfahren auf den Anspruch und gegebenenfalls im Berufungsverfahren zu entscheiden ist, ob der Anspruch zu Recht geltend gemacht wurde. Der Erhebung des Erstattungsanspruches steht auch nicht entgegen, daß der Arbeitgeber die Zahlung auf einen gegen ihn nach § 78 EinkStG. ergangenen Bescheid leistet, ohne gegen diesen Bescheid ein Rechtsmittel einzulegen, denn der Bescheid ist nur gegen den Arbeitgeber, nicht auch gegen den Arbeitnehmer erlassen und wird daher nicht gegen letzteren wirksam und rechtskräftig, wenn er an einem Rechtsmittelverfahren nicht beteiligt wird. In der Duldung des Abzugs erblickt der Reichsfinanzhof auch nicht eine Mitwirkung des Arbeitnehmers bei der Steuerzahlung durch den Arbeitgeber. Der

Arbeitnehmer könnte wohl gegen die Einbehaltung eines Teiles des Lohnes Verwahrung einlegen, er könnte aber auch im übrigen nur im Zivilrechtswege gegen den Arbeitgeber die Nachzahlung des einbehaltenen Betrages durchsetzen. Der Reichsfinanzhof kommt auf Grund weiterer Ausführungen zu dem Ergebnis, daß der Bescheid des Finanzamtes hinsichtlich der Anforderung als Bescheid im Sinne des § 220 AO. im Berufungsverfahren anfechtbar ist, daß zwar die Anfechtung durch die Beschwerdeführer weder in diesem Verfahren noch im Beschwerdeverfahren möglich ist, daß aber der Antrag der Beschwerdeführer auf Freistellung der Reisespesen vom Steuerabzug als ein Erstattungsantrag zu behandeln ist.

In einem weiteren Urteil vom 7. April 1925, I B 12/25 (Sammlung Bd. 16 S. 199) ist der Reichsfinanzhof der Rechtsauffassung des großen Senates in dem Urteil vom 6. Oktober 1924 über die Zulässigkeit der Rechtsbeschwerde im Steuerabzugsverfahren unter Ausdehnung dieser Auffassung auf Artikel I § 24 der Zweiten Steuernotverordnung (nunmehr § 79 EinkStG.) beigetreten, m. a. W., der Reichsfinanzhof erachtet auch in den Fällen des § 79 EinkStG. das Berufungsverfahren für zulässig. Als letzter der in Betracht kommenden Urteile über den Rechtsmittelzug beim Lohnabzug liegt das Urteil des 6. Senats vom 24. Juni 1925, VI A 242/25 (Sammlung Bd. 17 S. 13) vor, wonach gegen Bescheide nach Artikel I § 19 der Zweiten Steuernotverordnung (§ 75 EinkStG.) dem Arbeitnehmer das Berufungsverfahren nach § 220 Abs. 2 S. 2 AO. gegeben ist. Aus den Gründen dieses Urteils interessieren die folgenden Gesichtspunkte: Der Streitfall betrifft einen Antrag auf Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrags wegen besonderer Aufwendungen für die Vorbereitung zu dem Abiturientenexamen. Gegen den ablehnenden Bescheid hat der Beschwerdeführer „Berufung" eingelegt, die als Einspruch behandelt und als unzulässig verworfen wurde. Die weiter gegen den Einspruch eingelegte Berufung wurde als unbegründet zurückgewiesen, da § 49 des bisherigen Einkommensteuergesetzes, der eine Erstattung von Steuerabzugsbeträgen zuließ, aufgehoben sei und nach Artikel I § 24 der Zweiten Steuernotverordnung (entsprechend dem § 79 EinkStG.) nur die Beschwerde gegeben sei. Der Beschwerdeführer stellte sich demgegenüber auf den Standpunkt, daß beim Zusammenfallen der Veranlagung und Erhebung der Lohnsteuer gegen die Versagung der verlangten und im § 26 des bisherigen EinkStG. und Artikel I § 19 der Zweiten Steuernotverordnung begründeten Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages der Rechtsschutz wie gegen einen Steuerbescheid gegeben sein müsse. Der Reichsfinanzhof hat, wie bereits oben erwähnt, das Vorbringen des Beschwerdeführers anerkannt, und zwar aus folgenden Gründen: Art. I § 19 der Zweiten Steuernotverordnung (nunmehr § 75 EinkStG.) entspricht im wesentlichen dem § 46 Abs. 2 Nr. 2 des bisherigen EinkStG. Eine Entschließung des Finanzamtes über eine vom Arbeitnehmer beantragte Erhöhung des steuerfreien Teiles des Arbeitslohnes steht einer Entscheidung des Finanzamts nach dem nunmehrigen § 79 EinkStG. nicht gleich. Die Entschließung nach dem nunmehrigen § 75 EinkStG. regelt, inwieweit unter Berücksichtigung der Aufwendungen des Arbeitnehmers der steuerfreie Lohnbetrag um ein bestimmtes Maß zu erhöhen ist. § 79 EinkStG. gibt dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer nur die Möglichkeit, eine Äußerung des Finanzamtes darüber herbeizuführen, wie die Bestimmungen über den Steuerabzug auszulegen und zu handhaben sind. Wohl ist das Finanzamt durch die Verweisung auf §§ 45 bis 47 des bisherigen EinkStG. bezw. §§ 16 bis 22 des Art. I der Zweiten Steuernotverordnung berufen, auch über die Anwendung des § 46 Abs. 2 des bisherigen EinkStG. und Art. I § 19 der Zweiten Steuernotverordnung zu befinden, aber nicht in dem Sinne, daß mit der Entscheidung erst eine Entschließung nach dieser Bestimmung getroffen wird, sondern nur in dem Sinne, daß ausgesprochen wird, wie die bereits erlassene Entschließung auszulegen und zu vollziehen ist. Die Entscheidung nach § 79 EinkStG. hat nur deklarative Bedeutung. Es geht dies schon daraus hervor, daß nicht bloß der Arbeitnehmer, sondern auch der Arbeitgeber, der eine Entschließung nach § 75 EinkStG. gar nicht herbeizuführen berufen ist, eine Entscheidung nach § 79 beantragen kann. Der Arbeitgeber hat sich wegen der Einbehaltung eines Teiles des Arbeitslohns, solange das Finanzamt nicht eine Entschließung über die Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages getroffen und in die Steuerkarte des Arbeitnehmers zur Bekanntgabe an ihn eingetragen hat, nur an die im Gesetz bestimmten allgemeinen Sätze für den steuerfreien Lohnbetrag zu halten. Ist nun die Entschließung nach § 75 EinkStG. nicht als eine Entscheidung im Sinne des § 79 EinkStG. aufzufassen, so kommt auch die im Satz 2 des § 79 enthaltene Bestimmung über das zugelassene Rechtsmittel der einfachen Beschwerde hier nicht zur Anwendung. Die Frage, welches Rechtsmittel gegen Entschließungen nach § 75 EinkStG. gegeben ist, muß darnach aus den Vorschriften der Reichsabgabenordnung beantwortet werden. Die Entschließung nach § 75 spricht nun sich nur darüber aus, ob und welcher Betrag über den normalen steuerfreien Lohnbetrag hinaus als steuerfreier Arbeitslohn zu behandeln ist. Die Steuer selbst wird nicht festgesetzt, ihre Höhe richtet sich nach Umständen, die für die Entschließung nach § 75 EinkStG. gar nicht in Frage kommen, wie nach dem Betrage des Arbeitslohnes und nach den Familienverhältnissen des Arbeitnehmers, die Entscheidung wird auch für die Zukunft erlassen. Die Entscheidung kann daher nicht als Steuerbescheid im Sinne des § 211 der Reichsabgabenordnung angesprochen werden. Die Entschließung hat aber grundlegende Bedeutung für die Besteuerung des Arbeitslohns. Bei der Lohnbesteuerung im Abzugsverfahren hat die Steuerbehörde im allgemeinen nur insoweit mitzuwirken, als sie den vom Arbeitgeber als Steuer einbehaltenen Lohnteil in Empfang nimmt und den Steuerabzug kontrolliert. Auf Antrag des Arbeitnehmers greift sie aber mit der Entschließung nach § 75 EinkStG. in das Abzugsverfahren ein, indem sie bestimmt, ob und in welcher Höhe ein Teil des Arbeitslohnes wegen der dem Pflichtigen erwachsenden Aufwendungen und der geltend gemachten Umstände vom Abzug und damit von der Besteuerung befreit sein soll. An die in die Steuerkarte des Arbeitnehmers einzutragende Entschließung ist der Arbeitgeber gebunden, solange sie nicht aufgehoben oder wirkungslos geworden ist. Den vom Arbeitgeber danach vorgenommenen Abzug muß sich der Arbeitnehmer gefallen lassen. Mittelbar wird so darüber entschieden, wieweit die vom Arbeitnehmer geltend gemachten Aufwendungen über den allgemein bestimmten Pauschbetrag hinaus als den Arbeitslohn mindernd zum Abzug zugelassen sind und wieweit sonstige, die Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigende Umstände eine Ermäßigung der Steuer rechtfertigen. Würde zu Unrecht durch die Entschließung der Abzug von Aufwendungen abgelehnt oder die Ermäßigung der Steuer wegen besonderer Umstände versagt, so würde der Arbeitnehmer eine höhere Lohnsteuer im Abzugsverfahren zu entrichten haben, als er sie wirklich schuldet. Er hat daher ein gleiches Interesse an einem Rechtsschutz wie ein Steuerpflichtiger, bei dem im Veranlagungsverfahren das steuerbare Einkommen zu hoch festgesetzt wird oder zu Unrecht die besonderen, die Steuerfähigkeit wesentlich schmälernden Umstände nicht anerkannt werden. Dieses Interesse besteht

namentlich, da die Lohnsteuer regelmäßig im Abzugsverfahren endgültig erhoben wird. Dementsprechend ist auch im § 9 des Art. I der Zweiten Steuernotverordnung wie im § 45 Abs. 1 des bisherigen EinkStG. ausgesprochen, daß das Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit im Wege des Steuerabzugs besteuert wird. Auch im Entwurfe des neuen EinkStG. §§ 89 ff. wird für die Arbeitnehmer in ihrer überwiegenden Mehrheit die im Steuerabzugsverfahren erhobene Steuer als endgültige Besteuerung behandelt und ein nachträgliches Veranlagungsverfahren nur für Arbeitnehmer mit einem höheren Einkommen vorgesehen. Eine Bestimmung entsprechend dem § 49 des bisherigen EinkStG. ist im Entwurfe nicht vorgesehen. Der Reichsfinanzhof kommt unter diesen Umständen und nach der damaligen Gesetzgebung zu dem Schlusse, daß die Entscheidung des Finanzamtes präjudiziell für die Höhe des vom Arbeitgeber einzubehaltenden Lohnteils und damit auch für die Höhe des vom Arbeitnehmer im Abzugsverfahren zu entrichtenden Lohnteils sei. Sie ist also für die Bemessung der Lohnsteuer, d. h. des künftigen Steueranspruches bindend und muß darum als ein Feststellungsbescheid im Sinne des § 220 Abs. 2 Satz 2 AO. angesehen werden. Daraus folgt weiter, daß dem Arbeitnehmer gegen eine Entschließung auf einen nach § 75 EinkStG. gestellten Antrag das Berufungsverfahren gegeben ist. (Schluß folgt.)

Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Berichtet von Senatspräsident Dr. Kloß und Reichsfinanzrat Mirre, München.

458. § 5. **Zur Frage der Umgehung der Grunderwerbsteuer durch Gründung einer G. m. b. H. und Veräußerung ihrer Geschäftsanteile.** (U. v. 9. Okt. 25 II A 285/25.)

Wegen der Veräußerung sämtlicher Anteile einer ein Sanatorium besitzenden G. m. b. H. erließ der Kreisausschuß einen Steuerbescheid über Grunderwerbsteuer und wies den Einspruch als unbegründet zurück, weil die Errichtung der G. m. b. H. dazu gedient habe, die Liegenschaft zu mobilisieren, die Übertragung der Geschäftsanteile daher eine ungewöhnliche Rechtsform darstelle, die nach § 5 RAbgO. steuerlich so behandelt werden müsse wie eine Übereignung des der Beschwerdeführerin gehörenden Grundstücks. Auch die Berufung hatte keinen Erfolg.

Der Finanzgerichtsvorsitzende geht in den Entscheidungsgründen selbst davon aus, daß die beschwerdeführende G. m. b. H. im Jahre 1920 lediglich zu dem Zwecke gegründet worden sei, ein bestimmtes Grundstück zu erwerben und zum Betrieb eines Sanatoriums auszunutzen. Ist das richtig, so steht damit fest, daß die G. m. b. H. im vorliegenden Falle nicht zur sogenannten Mobilisierung des Grundstücks, d. h. nur zu dem Zwecke errichtet worden ist, die im Grundstückseigentum enthaltenen rechtlichen Befugnisse durch Abtretung der Geschäftsanteile auf andere Personen zu übertragen und auf diesem Wege das Grundstück durch Veräußerung zu verwerten. Ganz zu Unrecht nimmt der Finanzgerichtsvorsitzende ferner an, in RFH. Bd. 5 S. 249 und Bd. 11 S. 310 sei der unmögliche Grundsatz aufgestellt, daß Gesellschaften m. b. H., deren Zweck auf Nutzung eines bestimmten Grundstücks beschränkt sei, erfahrungsgemäß dieses Grundstück mobilisieren wollen. Es kommt selbstverständlich auf die Art der Nutzung an und von einer Mobilisierungsabsicht kann keine Rede sein, wenn die Gesellschaft auf dem Grundstück ein Sanatorium oder einen sonstigen gewerblichen Betrieb eröffnen oder fortführen will.

Nun ist allerdings die Anwendung des § 5 RAbgO. auf den vorliegenden Fall nicht schon dann ausgeschlossen, wenn bei der Errichtung der Beschwerdeführerin eine Mobilisierungsabsicht nicht bestanden hat und eine solche Absicht daher auch von späteren Erwerbern von Geschäftsanteilen nicht hat übernommen werden können. Wenn nämlich die früheren Gesellschafter den Betrieb des Sanatoriums nicht mehr fortführen wollten oder bereits aufgegeben hatten und wenn andererseits die drei jetzigen Gesellschafter den Betrieb auch nicht übernehmen, also den Gesellschaftszweck der Beschwerdeführerin oder einen ähnlichen gesellschaftlichen Zweck (z. B. den Betrieb eines Fremdenheims) nicht verfolgen, gleichwohl aber das Grundstück zur gewinnbringenden Weiterveräußerung erwerben wollten, dann war nicht die Abtretung der Geschäftsanteile, sondern die Veräußerung des Grundstücks von seiten der G. m. b. H. an die drei Kaufliebhaber die den wirtschaftlichen Tatsachen und Verhältnissen entsprechende Rechtsform (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 RAbgO.). Lag in solchem Falle der Abtretung der Geschäftsanteile die Absicht zugrunde, die Grunderwerbsteuer zu umgehen, dann wäre unter den weiteren Voraussetzungen des § 5 Abs. 2 Nr. 2 und 3 für die Besteuerung nach § 5 Abs. 3 RAbgO. der Übergang des Grundstückseigentums von der Beschwerdeführerin auf ihre jetzigen Gesellschafter zu unterstellen, und demgemäß würde die Beschwerdeführerin als Veräußerer nach § 20 GrErwStG. steuerpflichtig geworden sein. Aber auch von diesem rechtlichen Gesichtspunkt aus können die tatsächlichen Feststellungen des angefochtenen Urteils die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin nicht begründen.

459. § 5. **Körperschaftssteuer: G. m. b. H. & Co.; Gewinnausschüttung; deren Rückgängigmachung durch Bilanzberichtigung.** (U. v. 15. Juli 25 I A 18/25.)

Eine Kommanditgesellschaft, G. m. b. H. & Co., an der die gesamten Gesellschafter der G. m. b. H. als Kommanditisten und als einzige Komplementärin die G m. b. H. beteiligt sind, kann auf Grund § 5 RAbgO. für die Körperschaftssteuer als G. m. b. H. behandelt werden. Daß die Gründung der beiden Gesellschaften zeitlich auseinanderfällt, steht dem nicht entgegen. Dann kann der gesamte Geschäftsgewinn aus den beiden Gesellschaften als Einkommen der G. m. b. H. zur Körperschaftssteuer herangezogen, weiter die Entnahmen der Kommanditisten als Vorwegentnahme der ihnen zustehenden Gewinnanteile behandelt und als ausgeschüttete Gewinnanteile der G. m. b. H. im Sinne des § 11 Abs. 2 KörpStG. besteuert werden. (Wird amtlich veröffentlicht.)

460. § 70 Abs. 3. **Die Zustellung durch eingeschriebenen Brief setzt die Rechtsmittelfrist nicht in Lauf, wenn der Bestimmungsort des Briefes im Ausland liegt. In diesem Falle ist § 199 ZPO. in Verbindung mit § 208 (Ersuchen der ausländischen Behörde usw.) maßgebend.** (U. v. 22. Sept. 25 II A 417/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

462. § 198. **Das Finanzamt darf in Ausübung der Steueraufsicht Prüfungen von Büchern, Aufzeichnungen und Verzeichnissen nicht nur in den Geschäftsräumen des Steuerpflichtigen vornehmen, sondern überall da, wo der Steuerpflichtige während der Ausübung der Geschäftstätigkeit seine Geschäftsbücher untergebracht hat. Insbesondere ist das Finanzamt befugt, die Prüfung der Kontrollbücher, die die Viehhändler auf Grund der §§ 20 bis 23 der AusfVorschr. zum Viehseuchengesetze vom 7. Dezember 1911 zu führen haben, auch auf der Landstraße, auf Messen und Märkten und bei ähnlichen Gelegenheiten vorzunehmen.** (Gutachten v. 23. Sept. 25 V D 8/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

463. § 198. **Kein Bankgeheimnis. — Der persönlich haftende Gesellschafter einer eine Bank betreibenden Kommanditgesellschaft ist verpflichtet, die ihm aus Anlaß einer Buchprüfung gestellte Frage nach den Namen der Kommanditisten zu beantworten.** (U. v. 24. Sept. 25 VI A 385/25.)

Nach § 162 Abs. 9 RAbgO. kann die Steuerbehörde die Bücher nicht nur auf ihre formelle, sondern auch auf ihre sachliche Richtigkeit nachprüfen. Aus dieser sich als Auswirkung der Steueraufsicht darstellenden Befugnis ergibt sich aber ohne weiteres das Recht der Steuerbehörde, alle diejenigen Fragen zu stellen, die eine pflichtgemäße Buchprüfung mit sich bringt und ohne deren Beantwortung sich die sachliche Richtigkeit des Bücherinhalts gar nicht beurteilen läßt. Nur eine folgerichtige Durchführung dieses Gedankens ist es, wenn § 198 Satz 2 RAbgO. dem Steuerpflichtigen und seinen Angestellten ausdrücklich aufgibt, dem amtlichen Buchprüfer jede Auskunft und Nachweisung zu erteilen, deren sie für die Prüfung bedürfen. Mit seiner Berufung auf das „wiederhergestellte Bankgeheimnis" kann der Beschwerdeführer nicht durchdringen. Daran ist nur soviel richtig, daß durch die Aufhebung von § 189 RAbgO. durch Artikel VII § 1 GeldentwG. die bisher vorgeschriebene Einreichung der Kundenverzeichnisse und außerdem einzelne Vorschriften des Kapitalfluchtgesetzes weggefallen sind. Nur durch das in § 162 Abs. 9 und § 198 RAbgO. — und ebenso in §§ 177,

181 RAbgO. — den Steuerbehörden eingeräumte weitgehende Nachforschungsrecht ist eine ordnungsgemäße und gerechte Steuerveranlagung überhaupt möglich. Gegenüber dem Gebote der Steuerwahrheit und Steuergerechtigkeit und den darin sich ausdrückenden Rücksichten auf die Allgemeinheit müssen die Belange der Besitzer von Guthaben und auch die geschäftlichen Belange der Banken und Sparkassen zurücktreten. Das Bankgeheimnis als Schranke für die sonst den Steuerbehörden grundsätzlich obliegende Nachforschungspflicht würde letzten Endes nicht nur eine Bevorzugung der kapitalkräftigen Kreise zum Nachteil der Allgemeinheit bedeuten, die schon in gewöhnlichen Zeiten kaum verständlich und der Steuermoral abträglich wäre, sich bei der bis zur Grenze des Erträglichen gesteigerten steuerlichen Belastung aber auch durch nichts rechtfertigen ließe, sondern vor allem auch die Steuerhinterziehung fördern und geradezu dazu anreizen müßte.

Im vorliegenden Falle wollte der Buchprüfer feststellen, ob die in der Bilanz der Gesellschaft unter den Passiven enthaltenen Einlagen der einzelnen Kommanditisten entsprechend deren Vermögensteuererklärungen eingetragen waren. Die sachliche Nachprüfung dieser Buchungen war ihm unmöglich ohne die von ihm verlangten Angaben über die einzelnen Kommanditisten. Der Beschwerdeführer war danach auf Grund von §§ 162 Abs. 9 und 198 RAbgO. gesetzlich zu diesen Angaben verpflichtet.

Grunderwerbsteuergesetz.

473. § 1. **Ein Eigentumsübergang liegt vor, wenn sich eine Gewerkschaft in eine Aktiengesellschaft verwandelt und hierbei Grundstücke einbringt.** (U. v. 25. September 1925 II A 383/25 S.) Wird amtlich veröffentlicht.

474. § 5 Abs. 2. **Obligatorisches Geschäft und dinglicher Eigentumsübergang.** (U. v. 22. Sept. 25 II A 399/25.)

Geht das Eigentum eines Grundstücks — gleichviel aus welchen Gründen — erst nach Ablauf eines Jahres seit Abschluß des Veräußerungsgeschäfts auf den Erwerber über, so sind grundsätzlich die Steuern aus § 5 Abs. 1 und § 5 Abs. 2 gesondert zu berechnen, weil dies — abgesehen von den Zuständen zur Zeit der starken Geldentwertung — von Bedeutung sein kann, z. B. für die Verjährung und Verzugsfolgen. Fehlt es jedoch an solchen Umständen, so steht der einheitlichen Berechnung nach dem Stande zur Zeit des Eigentumsüberganges nichts im Wege.

477. § 8 Nr. 9. **Die Befreiung von Grundstücksübertragungen, die der Schaffung gesunder Kleinwohnungen für Minderbemittelte zu dienen bestimmt sind, greift nicht Platz, wenn eine Stiftung, die sich mit dem genannten Zwecke befaßt, Erwerber oder Veräußerer ist.** (U. v. 6. Okt. 25 II A 435/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

479. § 24. **Rechtsmittelbelehrung in Vorauszahlungsbescheiden.** (U. v. 2. Okt. 25 II A 447/25.)

Das im Einspruch vom 26. März 1925 als Gegenstand der Anfechtung bezeichnete Schreiben der Steuerstelle vom 16. März 1925 enthält keinen Steuerbescheid, sondern trotz der unzulässigen Androhung der Zwangsvollstreckung nur eine Wiederholung der bereits mit Schreiben der Steuerstelle vom 18. Januar 1925 an den Beschwerdegegner gerichteten Aufforderung zu einer Vorauszahlung nach § 24 GrErwStG. Nur dieser Bescheid vom 18. Januar 1925, der dem Beschwerdegegner am selben Tage zugestellt ist, konnte von ihm nach § 2 DurchfBest. zu § 24 im Wege des Einspruchs mit der Behauptung angefochten werden, daß eine Steuer nicht zu erheben sei. Gleichwohl ist auch gegenüber dem Bescheide vom 18. Januar 1925 der Einspruch vom 26. März 1925 noch als rechtzeitig anzusehen, da der Bescheid nicht die nach § 1 Satz 1 DurchfBest. zu § 24 GrErwStG. in Verbindung mit § 211 Abs. 2 RAbgO. erforderliche Rechtsmittelbelehrung enthält, so daß die Einspruchsfrist nach § 231 Abs. 3 RAbgO. überhaupt nicht in Lauf gesetzt ist.

Kapitalverkehrsteuergesetz.

480. § 6 a. **Der Grundsatz, daß die Übernahme der Kosten der Gründung einer Aktiengesellschaft nicht nach § 6 a der Gesellschaftssteuer unterliegt (RFH. II, 196) findet keine Anwendung, wenn die ersten Erwerber der Aktien sich nur zur Einzahlung des Nennbetrags verpflichtet haben.** (U. v. 18. Sept. 25 II A 248/25 S.) Wird amtlich veröffentlicht.

482. § 6 c. **Zum Begriff der Saisondarlehen.** (U. v. 9. Okt. 1925 II A 422/25.)

Die Behauptung der Beschwerdeführerin (einer Gewerkschaft), es habe sich bei den Darlehen der Gewerken nach dem Willen der Beteiligten nur um eine vorübergehende, den Saisonkrediten gleichstehende Geldhingabe gehandelt, ist für die Entscheidung wesentlich, und die Vorinstanz mußte, da Beschwerdeführerin für ihre Behauptung Beweise angeboten hatte, die zur Bestätigung derselben führen k o n n t e n, in die Beweiserhebung eintreten. Die Behauptungen gingen dahin: Bereits Ende 1922 hätten Verhandlungen mit Banken zur Finanzierung der beschwerdeführenden Gewerkschaft begonnen, seien aber durch die Ruhraktion unterbrochen worden; die Gewerken hätten geglaubt, daß die Ruhraktion sehr bald überstanden sein werde und alsdann die Verhandlungen wegen Eintritts einer Bank wieder aufgenommen und schnell zu einem Ergebnis führen würden, so daß vorübergehend von ihnen gegebene Beträge ihnen sodann wieder zurückgezahlt würden; die Finanzierungsverhandlungen seien auch nach Eintritt der Ruhraktion weiter fortgesetzt worden. Würde die Beweiserhebung ergeben, daß auf Grund der Verhandlungen Ende 1922 sowie der etwa während der hier in Frage kommenden Zeit vom 26. Oktober 1923 bis zum 22. September 1924 fortgesetzten Verhandlungen mit Banken die Gewerken bei verständigem Ermessen wohl glauben durften, daß die Gewährung eines Bankkredits bevorstand, aus dem, abgesehen von der Befriedigung des sonstigen Geldbedarfs der Gewerkschaft, die bis dahin gegebenen Darlehen der Gewerken zurückgezahlt werden sollten und konnten, so würde die Gewährung dieser Darlehen nur als eine vorübergehende Gewährung und daher nicht als eine weitere sachliche Beteiligung an der Gewerkschaft im Sinne des § 6 c KapVerkStG. anzusehen sein.

483. § 6 c. **Wann ist im Kontokorrentverhältnis die Gewährung eines Darlehns im Sinne des § 6 c verwirklicht?** (Besch. v. 13. Mai 25 II A 235/25.)

Das Vorderurteil unterläßt eine Prüfung dahin, ob und inwieweit sich aus dem Kontokorrentverhältnis Zahlungen ergeben, welche unter die Steuervorschrift zu § 6 c KapVerkStG. fallen. Daß solche darin enthalten sind, ist nach dem eigenen Vortrag der Beschwerdeführerin anzunehmen, denn sie führt aus, daß die Lebensfähigkeit der G. m. b. H. von der Gewährung des Kredits abhängig sei. Darlehen und Kontokorrentverhältnis stehen an sich zwar in einem gewissen Gegensatz, insofern ersteres eine längere Dauer, letzteres einen ständigen Wechsel zur Regel hat und eine Dauer entscheidend für die Anwendung des § 6 c ist. Es ist aber nicht ausgeschlossen, daß auch ein ständig wechselndes Kontokorrentverhältnis auf einer Grundlage aufgebaut ist, welche sich als langdauernde Geldhingabe darstellt. Das hängt von den Verhältnissen des Einzelfalls ab. Ob die Rückforderung der Darlehen vertraglich für eine längere Zeit geschlossen war oder nicht, ist dabei unerheblich, e s g e n ü g t, d a ß b e i d e n T e i l e n b e w u ß t w a r, d a ß s i e i h r e n Z w e c k e n n u r b e i A b s t a n d n a h m e v o n e i n e r j e d e r z e i t i g e n R ü c k f o r d e r u n g d i e n e n k o n n t e n.

Nach diesen Gesichtspunkten müssen die einzelnen im Kontokorrentauszug enthaltenen Zahlungen geprüft werden. Es ist s e l b s t v e r s t ä n d l i c h, d a ß n i c h t j e d e r e i n z e l n e K r e d i t p o s t e n d i e H i n g a b e e i n e s D a r l e h n s anzeigt. Denn soweit aus dem Verhältnis zwischen Forderung und Tilgung nur die Auswirkungen laufenden Geschäftsverkehrs zu ersehen sind, kann von Darlehen, welche sich als Beteiligung an den Gesellschaften darstellen, nicht die Rede sein. Z u r B e t e i l i g u n g k a n n e s e r s t w e r d e n, w e n n s i c h e r g i b t, d a ß n a c h a u s d r ü c k l i c h e r o d e r s t i l l s c h w e i g e n d e r V e r e i n b a r u n g e i n G l ä u b i g e r s a l d o a u s D a r l e h n s g e w ä h r u n g e n f ü r l ä n g e r e Z e i t i n a n n ä h e r n d g l e i c h e r H ö h e v o r h a n d e n i s t.

Die Nachprüfung der Kontoauszüge kann nur den Zweck haben, zu ermitteln, ob seit der letzten Besteuerung Geschäfte vorgekommen sind, welche als neue Darlehen zu betrachten und danach neu in die Steuerpflicht eingetreten sind. Damit widerlegt sich das Bedenken der Beschwerdeführerin, daß einer Mehrforderung eine Zurückzahlung beim Sinken des Saldos zugunsten der Geldgeberin entsprechen müsse. Denn, hält man fest, daß von Darlehen nur unter den oben umschriebenen Voraussetzungen die Rede sein kann, so würde ein s o l c h e s S i n k e n n i c h t s w e i t e r a n z e i g e n, a l s d a ß d a s D a r l e h n,

welches den Gegenstand der Besteuerung gebildet hat, ganz oder teilweise zurückgezahlt ist, eine Tatsache, die hier so wenig wie bei einem für sich alleinstehenden Darlehen die Steuerpflicht nachträglich beeinflussen oder spätere Darlehen steuerfrei machen kann. Daraus ergibt sich endlich, daß für eine Schätzung kein Raum ist, sondern daß es auf positive Feststellungen ankommt.

484. § 6e. **Eine ausländische Gesellschaft, die ihren Sitz oder den Ort ihrer Leitung in das Inland verlegt, unterliegt der Gesellschaftssteuer mit dem Anlage- und Betriebskapital, das sie zur Zeit dieser Verlegung besitzt.** (U. v. 18. Sept. 25 II A 248/25.) Wird amtlich veröffentlicht.

485. § 7. **Eine Gesellschaft hat ihr gewährte Darlehen nach § 6c KapVerkStG. unter Umständen auch dann zu versteuern, wenn das die Darlehen gewährende Unternehmen an den Gesellschaften beteiligt ist, die die Gesellschafter der Darlehen empfangenden Gesellschaft sind.** (U. v. 2. Okt. 25 II A 425/25.)

Die Darlehen an die beschwerdeführende Gesellschaft m. b. H., wegen deren ein Steueranspruch aus § 6c KapVerkStG. von der Vorinstanz für berechtigt angesehen worden ist, sind von einem nicht eingetragenen Verein von etwa 1200 Mitgliedern gewährt worden. Da dieser Verein keine Rechtspersönlichkeit besitzt, konnte er nicht Gesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft sein. Einzige Gesellschafter waren vielmehr zur Zeit der Darlehnsgewährungen nur zwei Aktiengesellschaften. Die Beschwerdeführerin gibt zwar selbst zu, daß diese beiden Aktiengesellschaften zwischen den darlehngebenden Verein und sie nur eingeschoben worden seien, weil der Verein als nicht eingetragener Verein rechtlich nicht Gesellschafter einer G. m. b. H. sein kann, auch wird von ihr nicht bestritten, daß ihre Gesellschaft allein für Rechnung des Vereins betrieben wird und daß sie in Ermangelung eigener Einnahmen ihre sämtlichen Ausgaben vom Verein bestritten erhält. Die Rechtsbeschwerde stützt ihren Antrag auf Freistellung aber darauf, daß der § 6c voraussetze, daß die Darlehen von einem Gesellschafter gegeben seien und der darlehngebende Verein zu ihren Gesellschaftern nicht gehöre und daß § 7 die Steuerforderung nicht stütze, weil die beiden Gesellschafter an der Unternehmung des Vereins als Gesellschafter oder als Mitglieder unbestritten nicht beteiligt seien.

Die Rechtsbeschwerde ist nicht begründet. Dem KapVerkStG. würde nicht genügt, wenn man die Vorschriften so wörtlich nehmen wollte, wie die Beschwerdeführerin es beansprucht. Daß das Gesetz nicht an dem Begriffe des Gesellschafters im handelsrechtlichen und bürgerlich-rechtlichen Sinne haftet, gibt es schon in der Vorschrift des § 5 Abs. 3 zu erkennen, wo als Gesellschafter im Sinne des Gesetzes auch alle Personen erklärt werden, denen Forderungen gegen die Kapitalgesellschaft zustehen, die einen Anteil am Gewinne der Gesellschaft gewähren. Ebenso ist nach § 7 die Anwendung des § 6c nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil die Darlehnsgeber nicht Gesellschafter der darlehenempfangenden Gesellschaft sind.

Mit wirtschaftlichem Leben werden die von der Beschwerdeführerin geschaffenen an sich leeren Rechtsbeziehungen aber einzig dadurch erfüllt, daß die wirtschaftlichen Kräfte des sie beherrschenden Vereins in der geschaffenen rechtlichen Organisation wirksam werden. Darum muß das, was der Verein wirtschaftlich der beschwerdeführenden Gesellschaft zukommen läßt, steuerrechtlich genau so behandelt werden, wie wenn es von den Gesellschafter-Gesellschaften selbst geleistet worden wäre. Denn diese sind nichts als Rechtsformen, unter denen der Verein gesellschaftsrechtlich auftritt.

Daß die Gesellschafter-Gesellschaften nicht, wie dies nach dem Wortlaut des § 7 erforderlich wäre, als Gesellschafter oder Mitglieder am Verein beteiligt sind, kann hieran nichts ändern. Der im § 7 geordnete Tatbestand ist der Anwendungsfall eines allgemeinen steuerrechtlichen Grundsatzes, der aus diesem Anwendungsfall klar ersichtlich ist und dem nach § 4 RAbgO. Geltung verschafft werden muß. Wären die vom Vereine gegebenen Darlehen steuerpflichtig, wenn der Verein statt seiner Exponenten Gesellschafter wäre oder wenn die Darlehen statt von dem Vereine von seinen Exponenten gegeben wären, so sind sie auch steuerpflichtig, obgleich nicht der Verein, sondern seine Exponenten steuerpflichtig sind und obgleich das Darlehen nicht von diesen, sondern vom Vereine gegeben ist.

486. § 17. **a) Nicht steuerpflichtig ist die Umwandlung einer Gesellschaft bürgerlichen Rechtes oder einer offenen Handelsgesellschaft in eine Kommanditgesellschaft.**

b) Dagegen fällt es unter die Steuerpflicht, wenn Miterben das zum Nachlaß gehörige Geschäft zunächst unverändert fortführen und dann unter sich eine Kommanditgesellschaft gründen, in die sie das Geschäft einbringen. (U. v. 2. Okt. 25 II A 426/25). Wird amtlich veröffentlicht.

487. § 46b. **Kaufleute sind für die durch eine Filiale abgeschlossenen Geschäfte als Händler nur dann anzusehen, wenn auch die Zweigniederlassung ins Handelsregister eingetragen ist.** (U. v. 6. Okt. 25 II A 397/25 S.) Wird amtlich veröffentlicht.

488. § 76. **Umfang der Auskunftspflicht.** (U. v. 25. Sept. 1925 II A 468/2.) In der Gesellschafterversammlung der beschwerdeführenden Gesellschaft vom 5. Dezember 1924 wurde über die Umstellung des Stammkapitals in Goldmark in der Weise Beschluß gefaßt, daß das Eigenkapital von 300 000 Papiermark auf 250 000 GM. herabgesetzt wurde. Von Zuzahlungen enthält die Niederschrift über die Versammlung nichts. Der Notar übersandte dem Finanzamt die Niederschrift nebst der Goldmarkeröffnungsbilanz. Durch Verfügung vom 16. Dezember 1924 forderte das Finanzamt „im Kapitalverkehrsteuerinteresse" die Gesellschaft auf, ihre Papiermarkabschlußbilanz und den Prüfungsbericht einzusenden sowie das Konto „Gläubiger" zu erläutern, ferner auch mitzuteilen, ob und welche Zahlungen und Leistungen durch die Gesellschafter anläßlich der Umstellung bewirkt worden oder noch zu bewirken sind.

Die Verfügung war unberechtigt. Sie stützt sich auf § 76 KapVerkStG. in Verbindung mit § 169 Abs. 2 RAbgO. und betont besonders, daß hiernach jeder zur Abgabe einer Erklärung verpflichtet sei und daß der Erklärung nach §§ 173, 174 auch Bilanzen beizufügen seien. Nach § 76 KapVerkStG. hat sich jemand, der an einem unter dieses Gesetz fallenden Rechtsvorgange beteiligt ist, hierüber auf Verlangen des Finanzamts zu erklären. Stellt das Finanzamt ein solches Verlangen, so hat es aber den Rechtsvorgang, den es im Sinne hat, zu bezeichnen. Allerdings braucht noch nicht festzustehen, daß sich der Vorgang wirklich ereignet hat. Aber es muß doch nach dem Ermessen des Finanzamts die Möglichkeit eines steuerpflichtigen Vorganges bestehen, wie die Verweisung auf § 169 Satz 2 RAbgO. ergibt. Das bedeutet nun aber nicht etwa, daß nur eine ganz entfernte Möglichkeit irgend eines steuerpflichtigen Rechtsvorganges besteht. Das hieße, durch das Verlangen einen noch unbekannten Steuerfall aufdecken wollen. Es müssen vielmehr Anhaltspunkte dafür gegeben sein, daß sich ein bestimmter Vorgang ereignet hat, der nach einer bestimmten Vorschrift steuerpflichtig ist. Diesen Vorgang hinreichend deutlich zu bezeichnen, liegt dem Finanzamt ob, wenn es zu Erklärungen über ihn auffordert. Zur Aufdeckung unbekannter Steuerfälle ist die Nachprüfung nach § 77 KapVerkStG. bestimmt.

Umsatzsteuergesetz.

489. § 1. **Umsatzsteuerpflichtige Versilberung der Aktiven eines Geschäfts.** (U. v. 30. Sept. 1924 V A 233/25.) Die in Zahlungsschwierigkeiten befindliche Beschwerdeführerin war bestrebt, ihre Aktivwerte zu versilbern, um Mittel zur Befriedigung der Gläubiger zu gewinnen. Die Veräußerung des Gesellschaftsvermögens erfolgte zunächst in kleineren Partien, deren Umsatzsteuerpflicht nicht bestritten wird, sodann in drei großen Posten. Demnach liegt eine Veräußerung des Geschäfts im ganzen nicht vor. Der Auffassung der Beschwerdeführerin, daß eine Veräußerung des Ganzen auch dann angenommen werden müsse, wenn bei Teilveräußerungen der Wille, das Ganze zu verkaufen, bestehe und erkennbar sei, kann vom Standpunkt des Umsatzsteuergesetzes nicht beigepflichtet werden. Auch die auf Liquidierung eines Unternehmens gerichtete Veräußerungstätigkeit ist als eine planmäßige und nachhaltige, also als gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 1 UmsStG. 1919 anzusehen. Beginnt, wie hier, die Vermögensabstoßung mit Einzelverkäufen und endet sie mit dem Verkaufe größerer Bestände, so fällt auch dieser Verkauf des Restvermögens in den Rahmen der gewerblichen Tätigkeit wie bei der Versilberung der Masse durch Einzelverkäufe der Verkauf des letzten Stückes.

Auch die mitverkauften Grundstücke sind von der Umsatzsteuer nicht auszunehmen, da diese Verkäufe als Hilfsgeschäfte

anzusprechen sind, zumal bei einer Aktiengesellschaft alle geschäftlichen Umsätze einem Erwerbszwecke dienen müssen.

490. § 7. **Beim Umschlagverkehre vom Schiff zur Eisenbahn oder von der Eisenbahn auf ein Fuhrwerk bildet die Feststellung des Gewichts der neuen Beförderungseinheiten einen notwendigen Bestandteil der Beförderung im Sinne des § 7.** (U. v. 30. Sept. 1925 V A 197/25.)

Der RFH. hat bereits entschieden, daß der Rahmen der Beförderung im Sinne des § 7 UmsStG. nicht überschritten wird, wenn ein Fuhrunternehmer im Auftrag eines Zwischenhändlers eine Menge vertretbarer Sachen von einem Dritten in Empfang nimmt und nach Weisung seines Auftraggebers in Teilmengen mehreren Abnehmern zuführt, sofern die Ausscheidung der Teilmengen zur Ausführung des Beförderungsvertrags gehört (Bd. 13 S. 1). Wie in dieser Entscheidung weiter ausgeführt ist, verliert der Zwischenhändler die ihm durch § 7 zugedachte Vergünstigung nicht, wenn er Waren im großen bezieht und in Teilmengen — vorausgesetzt, daß er keinen unmittelbaren Besitz erwirbt — an seine Kunden abgibt, und er muß daher auch die Möglichkeit haben, die Waren entsprechend der von ihm vorgenommenen Verteilung ohne steuerlichen Nachteil an seine Kunden befördern zu lassen. Ein Beförderungsvertrag verliert darum nicht seinen Charakter, wenn die Tätigkeit des Beförderungsunternehmers sich nicht auf die reine Fortbewegung der Sachen beschränkt, sondern Handlungen mitumfaßt, ohne welche die Fortbewegung und Ablieferung der Sachen an die bestimmten Empfänger nun einmal nicht möglich ist. Soll eine Waggonladung Kohlen durch Fuhrwerk in Teilmengen mehreren Empfängern zugeführt werden, so muß notwendigerweise das Gewicht der einzelnen Fuhrwerksladungen festgestellt werden. Es ist dies schon erforderlich mit Rücksicht auf die Haftung des Frachtführers für den Schaden, der durch Verlust des Gutes während der Ausführung der Beförderung entsteht; auch bemißt sich meistens der Fuhrlohn nach dem beförderten Gewichte. Die mit dem Abwiegen eines Massenguts verbundene Tätigkeit des Beförderungsunternehmers bildet daher einen notwendigen Bestandteil der Umladung vom Eisenbahnwagen auf ein Fuhrwerk. Die Vorinstanz hat somit ohne Rechtsirrtum die Kohlenhandlung auf Grund des § 7 von der ihr abgeforderten Steuer freigestellt.

Steuerumschau. Von Dr. Max Lion, Rechtsanwalt und Notar, Berlin.

Steuerlich zweckmäßige Rechtsformen nach den neuen Gesetzen.

In der Inflationszeit sind zahlreiche Unternehmungen, die früher als offene Handels- oder Kommanditgesellschaften oder als Geschäfte eines Einzelkaufmanns geführt worden waren, aus Steuergründen in Aktiengesellschaften oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung umgewandelt worden. Den Anstoß dazu bildeten die großen Tarifunterschiede für die beiden Gruppen von Rechtsformen, wodurch bekanntlich ein Steuersatz von 10, später 20% für die unverteilten Gewinne der Körperschaften einem solchen von 10 bis 60% für die natürlichen Personen gegenüberstand. Nachdem jetzt die neuen Gesetze eine Änderung der Tarife gebracht haben, entsteht die Frage, ob eine Auflösung der in der Inflation gegründeten Gesellschaften und eine Rückbildung in offene Handelsgesellschaften oder Einzelgeschäfte ratsam ist, ferner ob die Neugründung von Körperschaften in Zukunft aus Steuergründen sich empfiehlt. Zu berücksichtigen ist, daß auf den ersten Blick die Körperschaftsform auch jetzt noch sehr erhebliche Tarifvorteile bringt; denn bei ihr beträgt der höchste Steuersatz auch künftig 20% vom Gewinn, wobei sogar die früher vorhandene Zusatzsteuer auf die ausgeschütteten Gewinne für die Regel fortgefallen ist. Dagegen ist der höchste Tarifsatz für Einzelpersonen 40%, also genau das doppelte der Körperschaftssteuer. Die Frage darf aber jetzt noch weniger als früher nach einem allgemeinen Rezept behandelt werden. Sie liegt für die einzelnen Unternehmungen höchst verschieden, je nach der mutmaßlichen Höhe des Reingewinnes, wobei man natürlich jetzt unter der Goldmarkrechnung ganz im Gegensatz zur Inflationszeit nicht mehr damit zu operieren hat, daß sehr leicht oder sogar immer bei etwas größeren Unternehmungen die höchsten Stufen des Tarifs in Anwendung kommen; ferner je nach der Zahl der Teilhaber, nach dem ihnen gewährten festen Gehalt oder ihren sonstigen Entnahmen für den Verbrauch. Berechnungen als Grundlage für eine Vergleichung können daher nur mit allen Vorbehalten vorgenommen werden. Im allgemeinen läßt sich folgendes sagen:

1. Der Einkommensteuertarif für Einzelpersonen.

Dieser Tarif ist im neuen Einkommensteuergesetz nicht durchgestaffelt, sondern nach dem „Anstoßsystem“ aufgestellt, indem das Einkommen in mehrere aneinander stoßende Stufen zerlegt wird, von denen jede nach einem anderen Prozentsatz besteuert wird. Die sich danach ergebenden Prozentsätze, auf das jeweilige ganze Einkommen bezogen, stellen sich für die gesetzlichen Stufen wie folgt dar:

Bei einem Einkommen von	Steuersatz	Bei einem Einkommen von	Steuersatz
8000 M.	10 %	100000 M.	30 %
20000 „	13,5 „	150000 „	33 1/3 „
28000 „	16,73 „	200000 „	35 „
37000 „	20 „	300000 „	36 2/3 „
46000 „	21,95 „	400000 „ . .	37,5 „
80000 „	27,5 „	500000 „	38 „

Bis zu einem Gesamteinkommen von 37 000 ℳ beträgt hiernach der Steuersatz insgesamt 20%, wobei von den Ermäßigungen für Familienmitglieder abgesehen und für diese Berechnung das ganze Einkommen als solches aus Gewerbebetrieb unterstellt wird. Erst darüber hinaus erhöht sich der prozentuale Steuersatz und erreicht bei 500 000 ℳ Einkommen auch noch nicht den Höchstsatz von 40%.

2. Steuer der Aktiengesellschaft und größeren G. m. b. H.

Will man mit vorstehenden Ziffern den Tarif der Aktiengesellschaften und größeren Gesellschaften mit beschränkter Haftung (über die kleineren siehe unten Ziffer 3) vergleichen, so hängt das Ergebnis natürlich zunächst davon ab, welche Entnahmen die Inhaber als Gehalt oder Tantieme erheben, da diese Beträge nur der Einkommensteuer bei dem Empfänger und nicht der Körperschaftssteuer unterliegen (von einer Ausnahme im neuen Körperschaftssteuergesetz ist hier abzusehen). Ferner kommt es darauf an, wieviele Personen an dem Gewinn der Unternehmung beteiligt sind. Und endlich darauf, welcher Teil des Gewinnes als Dividende ausgeschüttet wird, da ja die Dividende beim Empfänger nochmals der Einkommensteuer unterliegt. Was zunächst diesen letzten Punkt angeht, so wird bei den folgenden Beispielen unterstellt, daß die Teilhaber die für ihren Privatverbrauch notwendigen, im üblichen Rahmen verbleibenden Beträge in der Form des Gehalts oder der Tantieme entnehmen und daß der ganze darüber hinausgehende Gewinn reserviert wird. Es ist also bei den folgenden Beispielen zu berücksichtigen, daß jede Verteilung von Gewinn die Steuer zuungunsten der Körperschaftsform erhöht, indem die tarifmäßige Einkommensteuer für den bezogenen Gewinnanteil bei den Teilhabern hinzutritt. Im übrigen sind die Beispiele bis auf das erste je für den Fall eines Alleininhabers und zweier gleichberechtigter Sozien aufgestellt; die Gehälter sind schätzungsweise im üblichen Rahmen entsprechend der absoluten Gewinnhöhe eingesetzt. Es ergibt sich dann folgendes Bild:

Erstes Beispiel: Ein Inhaber aller Anteile; Reingewinn 20 000 ℳ, davon 8000 ℳ Gehalt. Steuer

des Inhabers und der Gesellschaft zusammen 3200 ℳ statt 2700 ℳ bei einem Einzelkaufmann.

Zweites Beispiel: Reingewinn 30 000 ℳ; ein Anteilinhaber mit 8000 ℳ Gehalt. Steuer zusammen 5200 ℳ, ebensoviel wie bei einem Einzelkaufmann. — Oder: derselbe Reingewinn bei zwei Anteilinhabern, von denen jeder 10 000 ℳ Gehalt bezieht. Steuer für beide und die Gesellschaft zusammen 4100 ℳ, statt 3500 ℳ bei einer offenen Handelsgesellschaft.

Drittes Beispiel: Reingewinn 50 000 ℳ, ein Anteilinhaber mit 10 000 ℳ Gehalt. Steuer zusammen 9050 ℳ statt 11 500 ℳ bei einem Einzelkaufmann. Oder: derselbe Reingewinn bei zwei Anteilinhabern mit je 10 000 ℳ Gehalt. Steuer zusammen 8100 ℳ statt 7900 ℳ bei einer offenen Handelsgesellschaft.

Viertes Beispiel: Reingewinn 100 000 ℳ bei einem Anteilinhaber mit 20 000 ℳ Gehalt: Steuer zusammen 18 700 ℳ statt 30 000 ℳ bei einem Einzelkaufmann. Oder: derselbe Reingewinn bei zwei Anteilinhabern mit je 20 000 ℳ Gehalt; Steuer zusammen 17 400 ℳ statt 23 000 ℳ bei einer offenen Handelsgesellschaft.

Fünftes Beispiel: Reingewinn 200 000 ℳ bei einem Anteilinhaber mit 30 000 ℳ Gehalt; Steuer zusammen 39 300 ℳ statt 70 000 ℳ bei einem Einzelkaufmann. Oder: derselbe Reingewinn bei zwei Anteilinhabern mit je 30 000 ℳ Gehalt; Steuer zusammen 38 600 ℳ statt 60 000 ℳ bei einer offenen Handelsgesellschaft.

Es zeigt sich also, daß bei den ersten drei Beispielen regelmäßig (bis auf einen Fall) eine Verteuerung durch die Körperschaftsform eintritt, die bei Gewinnausschüttung noch größer wird. (Von der geringen Abschwächung der Einkommensteuer für ausgeschüttete Gewinne bei G. m. b. H.-Gesellschaftern mit Einkommen bis zu 20 000 ℳ kann hier abgesehen werden.) Dagegen tritt ein sehr großer Steuervorteil in allen höheren Gewinnstufen ein, so groß, daß in allen geeigneten Fällen die Körperschaftsform trotz mancher sonstiger Nachteile (doppelte Vermögensteuer und Industriebelastung, Kapitalverkehrssteuer) sehr lohnend sein kann.

3. Kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung.

Diese werden, wenn ihr vermögensteuerpflichtiges Vermögen und ihr nominelles Stammkapital nicht mehr als 50 000 ℳ beträgt, nach einem bevorzugten Tarif versteuert, nämlich im wesentlichen wie Einzelpersonen, jedoch mit höchstens 20% des Gewinnes. Bei ihnen besteht ein Vorteil gegenüber einer Einzelfirma dadurch, daß das Gehalt gesondert mit der Einkommensteuer erfaßt wird; dadurch kommt sowohl dieses wie auch der verbleibende Reingewinn der Gesellschaft je in eine niedrige Steuerstufe, so daß im ganzen eine Verbilligung eintritt. Gegenüber einer offenen Handelsgesellschaft wirkt sich dies weniger aus, weil bei dieser jeder Gesellschafter mit seinem Gewinnanteil in eine geringere Stufe kommt als die Gesellschaft mit dem zusammengefaßten Einkommen; trotzdem kann auch hier wegen der Absetzung der Gehälter eine Verbilligung für die G. m. b. H.-Form eintreten.

Monatsrundschau.

Von Geheimem Rat Dr. R. Kloß, Senatspräsidenten am Reichsfinanzhof.

Aus der Gesetzgebungs- und Verordnungstätigkeit der beiden Vormonate sind folgende Vorgänge hervorzuheben:

1. V. über die Abgabe einer Steuererklärung für die Einkommensteuer und Körperschaftssteuer für den Steuerabschnitt, der in der ersten Hälfte des Kalenderjahrs 1925 geendet hat; v. 5. Sept. 1925 (RMinBl. S. 1186, auch RStBl. S. 182).

2. a) Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn; v. 5. Sept. 1925 (RMinBl. S. 1186);

b) R.-Erl. d. RFinMin. betr. Steuerabzug vom Arbeitslohn, Inkrafttreten des neuen Einkommensteuergesetzes; v. 18. August 1925 (RStBl. S. 161);

c) Merkblatt für den Steuerabzug vom Arbeitslohn, ohne Datum (RStBl. S. 189), enthält die vom 1. Oktober 1925 ab eingetretenen Änderungen.

3. Ges. über Beschränkung der Einnahmen aus der Lohnsteuer; v. 3. Sept. 1925 (RGBl. I S. 321) — ohne augenblickliche Bedeutung, da es nur die Aufforderung der Reichsregierung enthält, unter gewissen Umständen einen Gesetzentwurf vorzulegen.

4. Vierte V. über Verzugszuschläge; v. 10. Okt. 1925 (RGBl. I S. 385) — deren Herabsetzung vorsehend.

5. Zweite V. über die Kosten des Steuerermittlungsverfahrens; v. 10. Oktober 1925 (RGBl. I S. 386), die die vorübergehend eingeführte Gebühr in Wegfall bringt.

6. Bek. über die Bildung eines Bewertungsbeirats für das Kalenderjahr 1925; v. 19. August 1925 (RMinBl. S. 854).

7. Vorläufige V. über die Ordnungsmäßigkeit der landwirtschaftlichen Buchführung; v. 5. Sept. 1925 (RMinBl. S. 1206).

8. Bek. der neuen Fassung des Erbschaftssteuergesetzes; v. 22. August 1925 (RGBl. I S. 320).

9. V. über Befreiungen von der Umsatzsteuer (Härteausgleich in Fällen der verlängerten Einfuhr und bei Amortisationsverträgen über Eisenbahnwaggons); v. 29. August 1925 (RGBl. I S. 329, auch RStBl. S. 179).

10. Übergangsbestimmungen zu Art. IV (Umsatzsteuer) des Gesetzes zur Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens vom 10. August 1925; v. 18. August 1925 (RStBl. S. 178).

11. V. über die Erhebung der Beförderungssteuer bei der deutschen Reichsbahn-Gesellschaft; v. 2. Sept. 1925 (RMinBl. S. 1003, auch RStBl. S. 172).

12. V. über die Änderung der §§ 54 und 56 der Ausf.-Best. zum Ges. über die Besteuerung des Personen- und Güterverkehrs v. 8. April 1917; v. 2. Sept. 1925 (RMinBl. S. 1010).

Gesetze, Verordnungen und Erlasse.

Mitgeteilt von Reichsfinanzrat Mirre, München.

Datum	Veröffentlichungsort; Aktenzeichen	Gegenstand
5. 9.	RMBl. 1186	DurchfBest. über den Steuerabzug vom Arbeitslohn (StADB.).
„	RStBl. 188 III e 5301	RFME. zu vorgen. DurchfBest., mit Merkblatt.
„	RMBl. 1206 RStBl. 183	Vorläufige VO. über die Ordnungsmäßigkeit der landwirtschaftlichen Buchführung.
„	RStBl 184 III e 5200	RFME.: Vorläufige Richtlinien für die Ermittlung des Gewinns bei buchführenden Landwirten.
8. 9.	RZBl. 156 II Bz 7964	RFME.: Anwendung des § 40 Abs. 4 Eisenbahnzollordnung.
„	RZBl. 156 II Bz 11838 III B 17108	RFME.: Straffestsetzung bei verbotswidriger Einfuhr zollbarer Gegenstände.

Datum	Veröffentlichungsort; Aktenzeichen	Gegenstand
10. 9.	RGBl. II 947	Bek. über die Ratifikation des Handels- und Schiffahrtsvertrags zwischen dem Deutschen Reich und dem Vereinigten Königreich von Großbritannien und Irland vom 2. 12. 1924.
„	RZBl. 156 II Bz 12582	RFME.: Rollkartons als handelsübliche Umschließungen baumwollenen Velvets.
„	RZBl. 157 II Bz 12637	RFME.: Tara für einfach zubereitetes Tomatenmus der TNr. 219 in luftdicht verschlossenen Blechdosen, das in Kisten eingeht.
„	RZBl. 157 II Bz 2883	RFME.: Taraabweichung beim Eingang von Antimonoxyd in Fässern.
11. 9.	RMBl. 1183	VO. über Einlaß- und Untersuchungsstellen für das in das Zollinland eingehende Fleisch.
„	„	VO. über die Stempelzeichen nachträglich zugelassener Untersuchungsstellen für ausländ. Fleisch.
„	RMBl. 1207 RZBl. 156	VO. über Änderung der „Zollordnung für den Kaiser-Wilhelm-Kanal und des Regulativs über die Zollbehandlung des Ein- und Ausgangs seewärts für die Häfen der Provinz Schleswig-Holstein mit Ausschluß des Hafens von Altona".
12. 9	RGBl. II 947	Bek. über die Ratifikation des deutsch-norwegischen Abkommens wegen Einführung eines Vertragszollsatzes für gewisse norweg. Fischkonserven in Öl, vom 11. 4. 1925.
„	RZBl. 157 II Bz 10757	RFME.: Zollbehandlung von eisernen Fässern mit Unterlaugen von Seifensiedereien.
„	RStBl. 193 RAnz. Nr 214	Bek. betr. die Umsatzsteuerumrechnungssätze für die nicht an der Berliner Börse notierten ausländischen Zahlungsmittel für August 1925.
14. 9.	RZBl. 156 II Bz 7839 I	RFME.: Zollamtliche Bescheinigungen über das ermittelte Gewicht.
„	RZBl. 157 II Bz 12941	RFME.: Behandlung von Eisenfässern als handelsübliche Umschließung für chinesisches Baumwollsamenöl.
15. 9.	RMBl. 1238	Bek. über die für die Pflanzeneinfuhr geöffneten ausländ. Zollstellen.
„	RMBl. 1186	VO. über das Statistische Warenverzeichnis.
16. 9.	RGBl. I 362	VO. über Aufhebung vorübergehender Einfuhrerleichterungen für Fleisch.
„	RMBl. 1233	Bek. über einen Neudruck des Warenverzeichnisses zum Zolltarif.
„	RMBl. 1270	6. Bek. über Ausfuhr von Betäubungsmitteln.
16. 9.	RZBl. 160 II Bz 13782	RFME.: 8. Nachtrag zum Verzeichnis derjenigen Länder, auf deren Erzeugnisse die vertragsmäßigen Zollbefreiungen und Zollermäßigungen anzuwenden sind.
17. 9.	RZBl. 157 II Bz 13843	RFME.: Neudruck des Gebrauchszolltarifs.
„	RZBl. 160 II Bz 12127	RFME.: Einfuhr von Hummern (T.-Nr. 123).
19. 9.	RGBl. I 363 RZBl. 159	VO. über die zollfreie Einfuhr von Gefrierfleisch.
„	RGBl. II 947	Bek. über die Ratifikation des vorläufigen Handelsabkommens zwischen Deutschland und der Belgisch-Luxemburgischen Wirtschaftsunion.
„	RZBl. 160 II Bst 6261	RFME.: Anteile der Monopolverwaltung an den Einnahmen am Monopolausgleich.
„	RStBl. 195 III R 17722	RFME.: Mitteilung über die Eröffnung von Konkursen.
22. 9.	RZBl. 160 II A 17 437	RFME.: Zollbehandlung von eingeführtem Gefrierfleisch.
23. 9.	III 5385e	RFME.: An ausscheidende Arbeitnehmer freiwillig gezahlte Entschädigungen und Steuerabzug vom Arbeitslohn.
„	RFBl. 165 II Bst 2493	RFME.: Handschriftliche Vollziehung von Rechtsmitteleinlegungen und Begründungen von Rechtsmitteln.
24. 9.	RZBl. 160 II Bz 14237	RFME.: Druckfehlerberichtigung im Neudruck des Gebrauchszolltarifs vom Oktober 1925.
„	RZBl. 160 II Bz 14280	RFME.: Neudruck des Warenverzeichnisses zum Zolltarif und der Anleitung für die Zollabfertigung.
25. 9.	RAnz. Nr. 226	VO. über die Einfuhr von Waren.
„	„	VO. über die weitere Änderung der Bek betr das Verbot der Ausfuhr von Waren
„	RMBl. 1241 RZBl. 161	VO. über Änderung der Getreidelagerzollordnung.
„	III e 5700	RFME.: Veranlagung zur Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Steuerabschnitt, der in der ersten Hälfte des Kalenderjahrs 1925 geendet hat.
26. 9.	RAnz Nr. 227 RZBl. 164	Bek. über vorläufige Regelung des Brennrechts, der Übernahme- und Verkaufspreise für Branntwein, des Monopolausgleichs und Hektolitereinnahme für das Betriebsjahr 1925 26.
„	RMBl. 1242	VO. über Änderungen und Ergänzungen der Anleitung für die Zollabfertigung.
29. 9.	RAnz. Nr. 228	Berichtigung: 1. zu der VO. über die Einfuhr von Waren vom 25. 9. 1925, und 2. zu der VO. über die weitere Änderung der Bek. betr. das Verbot der Ausfuhr von Waren vom 25. 9. 1925.
30. 9.	RMBl. 1271 RFBl. 171	VO. über die Neuregelung der örtlichen Zuständigkeit von FÄ. im Bezirk des LFA. Berlin.
„	RMBl. 1271 RZBl. 165	VO. über die Neuregelung der örtlichen Zuständigkeit von FÄ. im Bezirk des LFA. Würzburg.
„	RMBl. 1272 RMBl. 165	VO. über die Neuregelung der örtlichen Zuständigkeit von HZÄ. im Bezirk des LFA Münster.
„	RFBl. 171 RMBl. 1282	VO. über die Umbildung und die Neuregelung der örtlichen und sachlichen Zuständigkeit von FÄ. im Bezirk des LFA Düsseldorf.
1. 10.	RAnz. Nr. 231 RStBl. 199	Bek. betr. die Umsatzsteuerumrechnungssätze für September 1925.
2. 10.	RMBl. 1272 RFBl. 171	VO. über die Neuregelung der örtlichen Zuständigkeit von HZÄ. im Bezirk des LFA. Brandenburg in Berlin.
„	RMBl. 1272 RZBl. 164	VO. über Entrichtung des Reichsanteils vom Süßstoffabsatze.
3. 10.	RAnz Nr. 233	Bek. über Branntweinverkaufpreise, Zuschläge für Branntwein, der einem besonderen Reinigungsverfahren unterlegen hat, und Verkaufpreise für alcohol absolutus.
5. 10.	RAnz. Nr. 234 RZBl. 165	Bek. über das Brennrecht, die Übernahme- und Verkaufpreise für Branntwein, den Monopolausgleich und die Hektolitereinnahme für das Betriebsjahr 1925 26.
„	RGBl. II 951	Bek. über die Ratifikation des Vertrages zwischen Deutschland und Österreich über den Luftverkehr.
„	RMBl. 1283	Bek. über Einlaßstellen für die in das Zollinland eingehenden Kartoffelsendungen.

Datum	Veröffentlichungsort; Aktenzeichen	Gegenstand
6. 10.	RZBl. 171 II Bz 14807	RFME.: Änderung des Verzeichnisses der zur Einfuhr zugelassenen Fleisch- und Fettwaren.
7. 10.	RZBl. 164 II Bz 14957	RFME.: 9. Nachtrag zum Verzeichnis derjenigen Länder, auf deren Erzeugnisse die vertragsmäßigen Zollbefreiungen und Zollermäßigungen anzuwenden sind.
„	RZBl. 167	2. VO. über das Inkrafttreten des Ges. über Zolländerungen.
„	RMBl. 1283 RZBl. 167	VO. über Änderung des Warenverzeichnisses zum Zolltarif.
8. 10.	RGBl. II 952	Bek. über die Kündigung des deutsch-bulgarischen Konsularvertrags des deutsch-bulgarischen Rechtsschutz- und Rechtshilfeabkommens, sowie des deutsch-bulg. Auslieferungsvertrags.
10. 10.	RAnz. Nr. 239	4. VO. über Verzugszuschläge.
„	„	2. VO. über die Kosten des Steuerermittlungsverfahrens.
„	III R 18804	RFME.: Die Durchführung der Besitzsteuergesetze (insbes. Stundung und Zwangsvollstreckung, Steuerstrafverfahren, Erhebung von Verzugszuschlägen und Gebühren).
„	RZBl. 170 II Bz 15197	RFME.: 10. Nachtrag zum Verzeichnis derjenigen Länder, auf deren Erzeugnisse die vertragsmäßigen Zollbefreiungen und Zollermäßigungen anzuwenden sind.
12. 10.	III e 6000	RFME.: Frist für die Abgabe der Einkommen- und Körperschaftssteuererklärung.
13. 10	RAnz Nr 241 RStBl. 203	Bek. betr. die Umsatzsteuerumrechnungssätze für die nicht an der Berliner Börse notierten ausländ. Zahlungsmittel für September 1925.
14. 10.	RMBl. 1280	Übersicht der Einnahmen des Reichs an Steuern, Zöllen und Abgaben in der Zeit vom 1. 4. bis 30. 9. 1925.
—	RStBl. 182	Ergänzung 24 der der Nr. 7/1921 des RStBl. beigefügten Anleitung zur Berechnung der Kosten des Rechtsmittelverfahrens und Erstattung der notwendigen Auslagen. Von Amtmann Sperling beim RFH.
—	RZBl. 171 Ausk. 12/25	**Amtliche Auskunft in Zolltarifangelegenheiten.** TNr. 671. **Kardex-Kartei-Kasten.** Zollsatz 210 RM. für 1 dz.

Zeitschriftenschau.

Von E. Roesler, Steuerinspektor im Reichsfinanzministerium

(Übersicht über die wichtigsten in den Monaten August bis Oktober 1925 erschienenen Aufsätze aus den Zeitschriften, die sich mit Steuerfragen befassen.)

Allgemeine Steuer-Rundschau (8. Jahrgang, Nr. 17/18): Aufwertung von Hypotheken bei Vorbehalt der Rechte, Rückwirkung der Aufwertung. Von Dr. Wilhelm Meyer in Betzdorf — Kritisches zum Unterwerfungsverfahren Von Regierungsrat Symolur in Neumünster. — Das Einkommensteuerkorrektiv 1924 und das Steuerüberleitungsgesetz. Von Rechtsanwalt Wetzler in München — Wegweiser durch das Reichsbewertungsgesetz. Von Rechtsanwalt Dr Wünschmann in Leipzig.

Deutsches Steuerblatt (8. Jahrgang, Nr. 10): Zu § 19 Abs. 1c der 3 StNVO in der Fassung vom 10. 8. 1925. Von Reichsfinanzrat Dr. Boethke in München. — Die Aufwertung der öffentlichen Anleihen unter Berücksichtigung der ersten Durchf.-Best. vom 8 9. 1925 Von Dr jur. Braunschön in Magdeburg. — Die körperschaftliche Mindestvorauszahlung bei der Steuerüberleitung. Von Dr. J. Kohenberger in Frankfurt a. M. — Körperschaftssteuerpflicht der zur Tilgung eines Kapitalentwertungskontos verwendeten Beträge Sind Körperschaftssteuerpflichtige, die nicht zu den Erwerbsgesellschaften zählen, zu Vorauszahlungen auf die Körperschaftssteuer verpflichtet? Von Ministerialrat A. Kennerknecht in Berlin. — Die Körperschaftssteuervorauszahlungen der Kommandit-Gesellschaft für die kommanditistisch beteiligte A.-G. oder G. m. b. H. Von Dr. W. Bickerich in Berlin. — Änderung von Steuerbescheiden gem. § 76 Ziff. 2 der Reichsabgabenordnung. Von R. R. Dr. Karl August Hauser in München. — Rechtsmittel gegen die Verwertung eines Rechtsmittels durch den Vorsitzenden (§ 236 Abs. 2 AO.). Von Regierungsrat Dr. Uhlich in Dresden. — Zur Frage der Aufwertung alter Steuerschulden. Von R. R. Dr. Crisolli in Calau. — Die Befreiung der Ausfuhr von der Umsatzsteuer. Von R.-A. Dr. Karl Becher in Berlin. — Industriekartelle und Umsatzsteuer. Von Regierungsrat Dr. Wagenführ in Düsseldorf. — Verbrauchsabgaben. Von Reichsfinanzrat Dr. Krapf in München.

Eildienst der Deutschen Steuer-Zeitung (Steuerschnellpost) (3. Jahrgang, Nr. 20 bis 22); **Nr. 20:** Die Anfangswerte bei der erstmaligen Veranlagung zur neuen Einkommen- und Körperschaftssteuer. — Die Ermittlung des Gewinns bei buchführenden Landwirten. — Die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen nach dem neuen Einkommensteuergesetz. — Ist wesentlicher Verlust notwendig zur Einkommen- und Körperschaftssteuerermäßigung? — Die Einkommensteuervergünstigungen für Lebensversicherungen. — Anmeldung polnischer Obligationen bis 30. September, Fristverlängerung wahrscheinlich! — Umsatzsteuer für Deckenmiete. — Steuerforderungen im Konkurse. — Vergnügungssteuer und Glücksspielautomaten. — Ermäßigung der kommunalen Verwaltungsgebühren. — Schweigepflicht in Steuersachen. — Die wichtigsten Änderungen der preußischen Hauszinssteuer. — Die Höhe der Hauszinssteuerhypotheken. — Steuernachtragsbeschlüsse im Laufe des Rechnungsjahres. — Benachrichtigung der Finanzämter über Hypothekeneintragungen. — **Nr. 21:** Vorschriften für die Herbstveranlagung zur Einkommen- und Körperschaftssteuer. — Herabsetzung der Verzugszuschläge vom 15. Oktober ab. — Ermäßigung der Mahn- und Zwangsvollstrekkungsgebühren. — Herabsetzung von Gebühren im Steuerermittlungs- und im Rechtsmittelverfahren. — Erleichterungen bei der Durchführung der Besitzsteuergesetze. — Aufwertungsformulare. — Eintragung aufgewerteter Hypotheken in Goldmark. — Aufwertung ausbezahlter und zurückgegebener Industrieobligationen. — Schwierigkeiten bei der Anmeldung der Altbesitzer von Industrieobligationen. — Fristverlängerung für die Obligationenaufwertung. — Die Aufwertung von Pfandbriefen. — Die Aufwertung von Sparkassenguthaben. — Die Durchführungsverordnungen für die Aufwertung im Reich. — Die Durchführungsbestimmungen für die Aufwertung in Preußen. — Die Gebührenberechnung in Aufwertungsangelegenheiten. — Die Durchführung der Anleiheablösung im Auslande. — Scharfe Kontrolle des Altanleihebesitzes. — Vermittlungsstellen für den Umtausch von Markanleihen im Ausland. — Obligationensteuerstundung. — Ermäßigung der Obligationensteuer bei Gewährung von Genußscheinen. — Keine Gewerbesteuerzahlung nach dem Ertrage im Oktober in Preußen. — Neuregelung der Gewerbesteuer in Preußen. — **Nr. 22:** Die Fristen und Rechtsmittel des preußischen Gewerbesteuerüberleitungsgesetzes. — Schonfristen für die preußische Gewerbesteuer. — Verzeichnis der öffentlichen Anleihen, die als Altbesitz vom 5. Oktober ab zum Umtausch anzumelden sind. — Der neue Zolltarif und laufende Verträge. — Die Änderungen des Erbschaftssteuergesetzes. — Besteuerung der Aufsichtsratstantiemen. — Einstweilige Freistellung der freiwillig gezahlten Abbauentschädigung bei Entlassung von Arbeitnehmern von der Einkommensteuer. — Keine Vorauszahlung auf die preußische Gewerbeertragsteuer im Oktober. — Das neue preußische Gewerbesteuerüberleitungsgesetz. — Für die Umsatzsteuer-Veredelung. — Grunderwerbsteuerpflicht der Eigentumsübertragung eines Grundstücks von 2 Personen, die je zur Hälfte Eigentümer sind, auf die aus ihnen bestehende offene Handelsgesellschaft. — Kapitalverkehrssteuerpflichtige Einlagen. — Straffestsetzung bei verbotswidriger Einfuhr zollbarer Gegenstände. — Einkommensteuerpflichtige Wertpapierspekulation. — Ermäßigung der Obligationensteuer bei Gewährung von Genußscheinen. — Änderung des preußischen Finanzausgleichs. — Steuergefährdung durch Angestellte.

Karten-Auskunftei des Steuerrechts. Heft 330 bis 341, enthaltend: Einkommensteuer; Durchführungsbestimmungen zur Lohnsteuer; Lohnsteuertabellen (331); Umsatzsteuer; Aufwertung (333); Wertzuwachssteuer (334); Erbschaftssteuer (335); Einkommen- und Körperschaftssteuer (336); Ablösung öffentlicher Anleihen (339); Aufwertung, Reichsbesteuerungsrecht (340).

Mitteilungen der Steuerstelle des Reichsverbandes der deutschen Industrie. (Achter Jahrgang Nr. 8 und 9.) **Nr. 8:** Die Steuergesetze vom 10. August 1925. Von Prof. Dr. Bühler in Münster. — Reichsfinanzhof und Wirtschaftsleben. Von Rechtsanwalt Dr. Alfred Karger in Berlin. — Beeinflussung der Gemeindehaushalte durch die Berufsvertretungen. Von Amtsrat Kreuber in Berlin. — Das Steuersystem Englands. Von Regierungsrat Dr. Kurt Ball in Berlin. — Bilanzrechtliche Bestimmungen des Aufwertungsgesetzes vom 16. Juli 1925. Von Rechtsanwalt Dr. Lang in Nürnberg. — Aufwertungsgesetz und Obli-

gationensteuer. Von Steuersyndikus Dr. Loos in Darmstadt. — Vorausleistungen für die Wegeunterhaltung. Von Gustav Jahnel in Berlin-Friedrichshagen. — Zu den Beratungen über ein neues Gewerbesteuergesetz. Von Dr. Heinz Risse in Solingen. — Inlandbesteuerung ausländischer Unternehmungen. Inlandbesteuerung deutscher Unternehmungen mit ausländischen Niederlassungen oder Beteiligungen. Von Steuersyndikus Stamm in Hannover. — Die Umsatzsteuerpflicht der Provision des Einfuhrkommissionärs. Von Regierungsrat Dr. Kuno Friesecke in Bremen. — Die Reformbedürftigkeit der Autosteuer. Von Regierungsrat Dr. Mallachow in Gleiwitz (O.-S.). — Die Beweiskraft von Büchern und Aufzeichnungen im Steuerermittlungsverfahren. Von Dr. jur. J. H. Garrels in Leipzig. — **Nr. 9:** Das Betriebsvermögen im Reichsbewertungsgesetz. Von Oberregierungsrat Dr. Pick in Berlin. — Die Schuldenaufwertung im Vermögensteuer-Rechtsmittelverfahren. Von Regierungsrat Olbertz in Bonn. — Ausgaben und Einnahmen der Kommunen 1923 und 1925. Von Dr. Heinz Risse in Solingen. — Vorschläge zur Neuregelung der preußischen Gewerbesteuer. — Umsatzsteuernovelle und Durchführungsbestimmungen. Von Steueramtmann Jäger. — Der umsatzsteuerfreie Lohnveredelungsverkehr mit dem Ausland in neuester Regelung. Von Regierungsrat Dr. Schmalz. — Ist der Veredelungsverkehr umsatzsteuerpflichtig? Von Dr. Hans Loos in Darmstadt. — Der Anspruch auf Preisminderung infolge Herabsetzung der Umsatzsteuer. Von Syndikus Dr. Koop. — Zur Neuregelung des Steuerabzugsverfahrens durch das neue Einkommensteuergesetz. Von Staatsrat Lademann in Danzig. — Rückzahlung von Lohnsteuer. Von Rechtsanwalt Dr. Rudolf Wassermann in München.

Steuer-Archiv (28. Jahrgang, Nr. 9 und 10); **Nr. 9:** Die neuen Steuergesetze. Von Regierungsrat Dr. W. Rinteln in Essen (Ruhr). — Die Ablösung der Einkommen- und Körperschaftssteuer 1924. Von Regierungsrat Dr. Selle in Berlin. — Das Grundvermögen nach dem Reichsbewertungsgesetz. Von Regierungsrat Dr. Kretschmann in Greifswald. — Aus der steuerstrafrechtlichen Praxis. Von Staatsanwaltschaftsrat Dr. Jadesohn in Breslau. — Zulassung eines Beistandes im Steuerstrafverfahren. Von Steuerinspektor Eggers in Kiel. — Obligationensteuer. Von Steuerinspektor R. Ernst in Kenzingen. — Die Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes (RGBl. I S. 242). Von Obersteuerinspektor Goletz in Breslau. — Grundtaxe und Ertragswertberechnung. Von Dr. M. Bruno in Berlin. — Senkung der Umsatzsteuer. Wann und von welchem Zeitpunkt ab sind Verzugszuschläge und sonstige Steuerzuschläge zu berechnen? Von Steuerpraktikant Balke in Löbau. — Aus der Praxis: Verbuchung von Zahlungen auf mehrere Rückstände (§ 61 BeitrO.). Steuerhinterziehung durch Stillschweigen. Von Regierungsrat Dr. Engel in Frankfurt a. M. — **Nr. 10:** Die neuen Steuergesetze vom 10. August 1925: Das neue Einkommensteuergesetz. Von Oberr. R. Zülow in Berlin. — Das neue Körperschaftssteuergesetz. Von Min.-R. A. Kennerknecht in Berlin. — Änderungen des Umsatzsteuergesetzes vom 24. Dezember 1919. Von Obersteuerinspektor Liebs in Berlin. — Das Gesetz zur Änderung der Verkehrssteuern und des Verfahrens. Von Obersteuerinspektor Metzdorff in Berlin. — Gesetz über die gegenseitigen Besteuerungsrechte des Reichs, der Länder und der Gemeinden. Von Ministerialamtmann Lorenz in Berlin. — Gesetz über Änderungen des Finanzausgleichs zwischen Reich, Ländern und Gemeinden. Von Ministerialamtmann Lorenz in Berlin. — Zweifelsfragen bei Anwendung des Steuerüberleitungsgesetzes. Von Regierungsrat Karl Ernst Becker in Hanau a. M. — Das Ausscheiden aus der offenen Handelsgesellschaft und die Kapitalverkehrssteuer. Von Anton Mattes in Stuttgart. — Die Anfangs- und Schlußbilanz für die erste Veranlagung nach dem neuen Einkommensteuergesetz. Von Finanzgerichtsdirektor Gaede in Cassel. — Kontokorrentverkehr und Umsatzsteuer. Von Steuerinspektor W. Wörner in Stuttgart. — Aus der Praxis: Die Umsatzsteuerfreiheit der reinen Handelsumsätze nach § 7 UStG. 1919. — Veranlagung und Erhebung der katholischen Kirchensteuer in Preußen. (In Fragen und Antworten.) Bearbeitet von Regierungsrat Dr. Engel in Frankfurt a. M.

Steuer und Wirtschaft (IV. Jahrgang, Nr. 8 und 9). **Nr. 8:** Die Abschlußzahlungen vor dem Forum der Rechtswissenschaft. Von Rechtsanwalt Dr. Max Lion in Berlin. — Erwerbswirtschaftliche Zusammenschlüsse und Umsatzsteuer. Von Rechtsanwalt Prof. Dr. Karl Geiler, Mannheim-Heidelberg. — Die Durchführung der Umsatzsteuer in vier Nachbarländern Deutschlands (Ein Beitrag zur vergleichenden Steuerrechtswissenschaft). Von Ministerialrat Dr. jur. et phil. Rolf Grabower in Berlin. — **Nr. 9:** Die neuen Steuergesetze. Von Senatspräsident Dr. Enno Becker in München. — Das neue Einkommensteuergesetz. Von Senatspräsident Dr. jur. G. Strutz in München. — Das neue Aufwertungsgesetz. Von RA. Prof. Dr. Karl Geiler, Mannheim-Heidelberg.

Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen (6. Jahrgang, Heft 8 und 9/10): **Heft 8:** Das Aufwertungsgesetz. Von Regierungsrat Dr. Selle. — Die Durchführung des Steuerüberleitungsgesetzes. Von Regierungsrat Dr Kurt Martin in Berlin. — Die Vorauszahlungen der freien Berufe, Gehaltsempfänger, Hausbesitzer usw. nach den Durchführungsbestimmungen zum Steuerüberleitungsgesetz. Von Oberregierungsrat Dr. Pick in Berlin. — **Heft 9/10:** Die erreichte Aufwertungsgesetzgebung. Von Reichsgerichtsrat a. D. Michaelis in Freiburg. — Die Ablösung der öffentlichen Anleihen. Von Regierungsrat Dr. Selle in Berlin. — Das Gesetz zur Änderung der Vermögen- und Erbschaftssteuer. Von Regierungsrat Dr. Kurt Martin in Berlin. — Betriebsvermögen und seine Bewertung im Reichsbewertungsgesetz. Von Regierungsrat Dr. Selle in Berlin. — „Der Steuerabschnitt im künftigen Einkommen- und Körperschaftssteuerrecht" und die Praxis. Von Staatsrat Lademann in Danzig. — Die steuerliche Behandlung von Schenkungen belasteter Grundstücke. Von Rechtsanwalt Dr. Krombach in Essen. — Die Bewertung junger Aktien bei Kapitalerhöhungen und Fusionen. Von Oberregierungsrat Dr. Otto Veiel in Stuttgart. — Die steuerliche Behandlung der Orangegesellschaften. Von Regierungsrat A. Büchting in Berlin. — Die Zuständigkeit der Gerichte im Steuerstrafverfahren. Von Regierungsrat Dr. H. Heinrich in Berlin. — Reichsrecht bricht Landesrecht. Von Justizrat Karl Friedrichs in Ilmenau. — Offenlegung der Steuerlisten? Von RA. Robert Wetzler in München. — Die Aufrechnung gegen und mit Steueransprüchen. Von ORR. Dr. Lewin in Berlin. — Die Regelung der Kirchensteuer in Preußen unter besonderer Berücksichtigung der für das Rechnungsjahr 1925 geltenden Vorschriften. Von Regierungsrat a. D. Dr. Deiter. — Zur Umsatzsteuerpflicht von Wechselzahlungen. Von Rechtsanwalt Dr. Lang in Nürnberg. — Die Umsatzsteuerfreiheit der Rücklieferung von Rübenschnitzel. Von Regierungsrat a. D. Dr. Deiter.

Zeitschrift für Betriebswissenschaft (Jahrgang II, Heft 5): Substantielle Verbuchung von Privatentnahmen in der offenen Handelsgesellschaft. Von Prof. Dr. Heinrich Sommerfeld in Mannheim u. Heidelberg. — Die Geldwertveränderung und ihr Einfluß auf die transitorischen Posten und Antizipationen. (Schluß.) Von Anton Haar in Wien. — Betriebswirtschaftslehre und Privatwirtschaftslehre. Von Diplomkaufmann Erich Schaefer in Nürnberg. — Der Börsenwert von Aktien vor dem Kriege und heute. Von Dr. Willy Schoor in Wiesbaden. — Zur Einberufung der Generalversammlung. Von Amtsgerichtsrat Dr. Andrae in Ortenberg.

Zeitschrift für Gesellschaftswesen (Gesellschafts-Archiv) (35. Jahrgang, 8. und 9. Heft); **Heft 8:** I. Teil: Gesellschaftsrecht einschl. Steuern. Unsittliche Generalversammlungsbeschlüsse. Von Rechtsanwalt Dr. Alfred Pincus in Berlin. — Offene Handelsgesellschaft und Steuer. Von Regierungsrat Dr. Kuno Friesecke in Bremen. — Gehaltsklagen und Steuerabzug. Von Rechtsanwalt Dr. v. Karger in Berlin. — Zur Priorität wirtschaftlicher Erfordernisse bei der Gesellschaftssteuer und der Abfindung von Teilhabern einer offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft. Von Dr. Drescher in Dresden. — **Heft 9:** Die Umsatzsteuerpflicht von Kartellen und Syndikaten. Von Paul Bartosch in Berlin. — Rückgründung von Aktiengesellschaften. Von Dr. Alfred Karger in Berlin. — Die Behandlung der Kundeneffekten und Kundendevisen in den Bilanzen der Banken. Von Oberregierungsrat Schlör in Berlin.

Zeitschrift für Zölle und Verbrauchssteuern (5. Jahrgang, Nr. 17 bis Nr. 20); **Nr. 17:** Wissenswertes für Grenz- und Steueraufsichtsbeamte über den ersten Angriff bei Aufdeckung von Steuerzuwiderhandlungen. Von Oberzollsekretär Wagner in Eckernförde. — Sind die in den §§ 22 WStG., 56 TabStG., 134 VZG. vorgesehenen Mindeststrafen von 50 Mark bzw. 30 Mark gegenwärtig in Geltung? Von Oberzollsekretär Telke in Stettin. — Aufhebung der Zollbegleitscheine II. Von Zollrat Klee in Hamm (Westf.) — Zum Begriff des Betriebsinhabers. (Schluß.) Von Regierungsrat Dr. Hummel in Heilbronn. — Aus der Rechtsprechung. Von Geh. Oberregierungsrat Dr. Trautvetter in München. — **Nr. 18:** Der steuerfreie Hausverbrauch beim Branntwein. Von Zollamtmann Brosi in Heilbronn a. N. — Übersicht über die steuerstrafrechtliche Rechtsprechung. Von Staatsanwaltschaftsrat Dr. Jadesohn in Breslau. — Von der Abfindung (§ 18 BierStG.). Von Zollamtmann Artmann in Ansbach. — Die Rückfallstrafe nach § 69 AO. Von Oberzollinspektor Ahlborn in Hildesheim. — Die Abrundung der Tabaksteuerbeträge. Von Oberzollsekretär Spieker in Bremen. **Nr. 19:** Das Gesetz zur Änderung von Verbrauchssteuern. Von Reichsfinanzrat Dr. Machatius in München. — Gesetz über Erhöhung der Bier- und Tabaksteuer. Von Reichsfinanzrat Geh Rat Dr. Krapf. — Zolltarifgesetz und Zolltarif nach Beendigung der Verhandlungen im Reichstag. Von Geh. Oberregierungsrat Dr. Trautvetter in München. — Die Höhe der Steuer im Verhältnis zum Rohstoffpreise. Von Zollrat Rose in Berlin. — **Nr. 20:** Die Übergangsvorschriften für die Materialsteuer des Zigarettentabaks und für die Aufhebung der Tabaksteuerlager. Von Reichsfinanzrat Arlt in München. — Wissenswertes über die deutsche

Handelsstatistik. Von Reg.-Ob.-Insp. Harrer in Berlin. — Die Wünsche der Branntweinindustrie für die Umgestaltung des Monopols. Von Oberzollinspektor Alfred Müller in Düsseldorf.

Sprechsaal und Gutachter-Büro.

Die Anfragen für den „Sprechsaal" werden für die Zukunft unter folgenden Gesichtspunkten zur Beantwortung und Erledigung gebracht:

1. Nur allgemein interessierende Steuerfragen, die an dieser Stelle zur Veröffentlichung geeignet sind, können hier unentgeltlich beantwortet werden.

2. Für Anfragen einfacher Art in persönlichen Angelegenheiten, für die eine direkte Beantwortung erbeten wird bezw. angezeigt erscheint, wird eine Gebühr von M. 5.— erhoben, die der Anfrage gleich beizulegen sind, um Verzögerungen zu vermeiden.

3. Für Ausführungen, die über den Rahmen einfacher kurzer Auskünfte hinausgehen, sowie Gutachten, die die Zuziehung besonderer Sachverständiger bedingen, wird eine angemessene Gebühr berechnet, deren Höhe vor Erteilung der Auskunft mitgeteilt wird.

Alle einschlägigen Anfragen bitten wir an die unterzeichnete Stelle zu richten und Rückporto beizufügen.

Gutachter-Büro der „Deutschen Steuer-Zeitung"
Berlin W 10, Genthiner Straße 42.

Nr. 101. Wer versteuert Einkommen und Vermögen von Ehefrau und Kindern?

Das Einkommen der Ehefrau hat stets der Ehemann mitzuversteuern (§ 22 EinkStG.), ohne Rücksicht auf das zwischen den Ehegatten bestehende Güterrecht; nur dasjenige Arbeitseinkommen versteuert die Ehefrau selbst, welches sie in einem dem Ehemann fremden Betriebe verdient.

Das Einkommen der Kinder hat der Vater mitzuversteuern, solange die Kinder minderjährig sind und zu seinem Haushalt gehören; Arbeitseinkommen versteuern die Kinder selbständig, auch wenn sie es im Betriebe des Vaters erzielen.

Das Vermögen der Ehefrau wird stets dem Ehemanne zugerechnet, Vermögen der Kinder von diesen stets selbst versteuert.

Die gesetzliche Regelung zeigt folgende Tabelle:

Es hat zu versteuern das	Vermögen	Einkommen aus		
		Arbeit im		allen anderen Quellen
		eigenen Betriebe des Ehemanns bzw. Vaters	fremden Betrieb	
der Ehefrau	Ehemann	Ehemann	Ehefrau	Ehemann
der Kinder	Vater	Kind	Kind	Vater

Nr. 102. Ausländische Geldgeber.

Ihre Auffassung ist irrig: Nach § 2 EinkStG. sind jetzt auch Ausländer, die im Auslande wohnen, einkommensteuerpflichtig für bezogene Hypothekenzinsen, Aktien- und G. m. b. H.-Dividende und für Gewinne als stille Gesellschafter, nicht aber sind steuerpflichtig die dem ausländischen, im Auslande wohnenden Gläubiger gezahlten Zinsen für ein gewöhnliches Darlehn! Außerdem sieht § 60 EinkStG. für solche Steuerpflicht die Tarifermäßigung auf nur 10 Prozent vor, während gewerbliches Einkommen des Ausländers bis zu 40 Prozent besteuert wird. Hiernach hat Ihr ausländischer Geschäftsfreund zu steuern:

a) vom Gewinn seiner deutschen Niederlassung: Staffelsatz bis zu 40 Prozent,
b) von seinen Hypothekenzinsen aus Deutschland: 10 Prozent,
c) von seinen Darlehnszinsen: nichts.

Nr. 103. Entschädigung des Direktors für Aufgabe der Stellung.

Ihre für vorzeitige Vertragslösung bezogene Entschädigung ist nach § 44 EinkStG. steuerpflichtig; beachten Sie aber die Tarifermäßigung nach § 58! Sie haben nicht 40 Prozent zu zahlen, sondern nach § 58 Abs. 2 höchstens 15 Prozent bzw. 20 Prozent.

Nr. 104. Kirchensteuer abzugsfähig.

§ 17 Abs. 1 Ziff. 5 EinkStG. stellt klar, daß die Kirchensteuer vom Einkommen abzugsfähig ist, obwohl es sich um eine Personalsteuer handelt, deren Abzug im übrigen nach § 18 Abs. 2 versagt ist.

Nr. 105. „Steuerabzug vom Kapitalertrag" nicht „Kapitalertragsteuer"!

Die uns vorgelegte Notiz ist falsch: eine Kapitalertragsteuer gibt es nicht mehr; der in den §§ 83 ff. EinkStG. behandelte Abzug stellt — wie der Steuerabzug vom Arbeitslohn — nur eine Form der „Erhebung im voraus" dar. Sie bezogen 50 000 M. Jahreszinsen, dafür steuerten Sie

früher:	auf 50 000 M. 10 % KapErtrSt.		= 5 000 M.
	— 5 000 M.		
	von 45 000 M. Einkommensteuer z. B.		= 9 900 M.
			zus. 14 900 M.
jetzt:	auf 50 000 M. 10 % Vorwegzahlung		= 5 000 M.
	auf 50 000 M. Einkommensteuer	11 500	
	davon schon entrichtet	5 000	
	Am Jahresschluß		6 500 M.
			Gesamtzahlung 11 500 M.

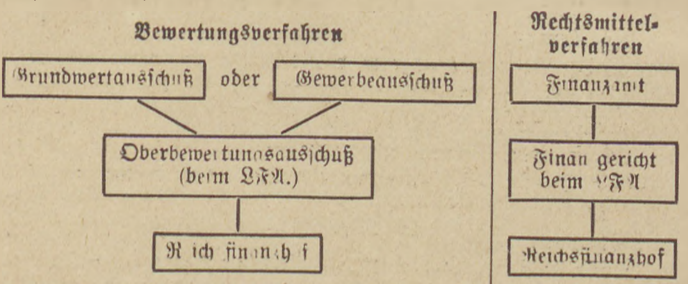
Nr. 106. Körperschaftssteuer für Vorstandstantieme.

Wenn Sie Ihrem Vorstande doch Tantiemen zahlen, so empfehlen wir dahingehende vertragliche Zusicherung, sonst läuft die Akt.-Ges. Gefahr, von dieser Tantieme 20 Prozent Mindeststeuer gem. § 10 KörpStG. entrichten zu müssen, weil die Zahlung nicht vertraglich zugesichert war. Die Höhe brauchen Sie jetzt nicht zu bestimmen, es genügt folgende Vereinbarung:

„Neben Ihrem Gehalt haben Sie Anspruch auf eine Tantieme am Jahresschluß, deren Höhe die Generalversammlung (oder der Aufsichtsrat) festsetzt."

Nr. 107. Bewertungsverfahren.

Das „Bewertungsverfahren" ist zu unterscheiden von dem „Rechtsmittelverfahren". Im erstgenannten wird nur über die Tatfrage der Bewertung, im zweiten nur über Rechtsfragen der Veranlagung gehandelt. Für den Instanzenzug gilt folgendes Schema:



Nr. 108. Betriebsvermögen zum Ertragswert — Arbeiterwohnhäuser.

Ihr FA. hat zwar recht, daß beim Vermögen das Bilanzvermögen zum gemeinen Werte anzusehen ist; es übersieht aber die Vorschrift des § 31 Abs. 3 BewG. — Ihre Arbeiterwohnhäuser würden — gehörten sie nicht zu Ihrem Betriebe — als ortsüblich bebaute Grundstücke zu Wohnzwecken Verwendung finden und sind daher zum Ertragswerte anzusetzen.

Kleine Nachrichten.

Preußischer Steuerkalender für November 1925.

Im Monat November 1925 sind zu zahlen:

a) Grundstücks-Abgaben (Straßenreinigung, Kanalgebühren und dergleichen). Die bisherigen Monatsbeträge sind weiter zu zahlen, sofern nicht durch Einzelveranlagung oder durch öffentliche Bekanntmachung eine Änderung des Steuersatzes erfolgt. Zahlungstermin: Der 15. November. Innerhalb einer Woche nach Fälligkeit kann ohne Verzugszuschlag gezahlt werden.

Staatliche Grundvermögensteuer: Am 15. November mit einer Schonfrist bis 22. November ist die staatliche Grundvermögensteuer in der bisherigen Höhe abzuführen. Da der 22. November ein Sonntag ist, kann die Zahlung am 23 erfolgen. Am 15. November haben auch die Vierteljahrszahler (für land- oder forstwirtschaftlich oder gärtnerisch benutzte Grundstücke) die Grundvermögensteuer abzuführen. (Gesetz vom 26. Juni 1925. Pr. GesS. S 83.)

Gemeindezuschlag zur Grundvermögensteuer: Gleichzeitig mit der staatlichen Grundvermögensteuer ist der Gemeindezuschlag in der bisherigen Höhe abzuführen, sofern nicht inzwischen eine anderweitige Festsetzung erfolgt.

Hauszinssteuer: Die Hauszinssteuer ist gleichzeitig mit der staatlichen Grundvermögensteuer in derselben Höhe wie im Vormonat abzuführen, sofern nicht inzwischen eine Erhöhung erfolgt. Für die Hauszinssteuer gilt dieselbe Schonfrist wie für die Grundvermögensteuer.

Die anderen kommunalen Lasten, die mit dem Grundbesitz zusammenhängen, wie Straßenreinigungsbeiträge, Entwässerungsgebühren und dergleichen, sind entsprechend den Ortsbestimmungen zu entrichten.

b) Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuer nach dem Ertrage ist sowohl von den bisherigen Monatszahlern als auch von den Quartalszahlern am 15. November ohne Schonfrist für das laufende Quartal Oktober/Dezember 1925 abzuführen. Die Gewerbesteuer nach dem Kapital oder der Lohnsumme ist entsprechend den Ortsbestimmungen zu entrichten. Gleichzeitig ist eine Voranmeldung abzugeben.

c) Getränkesteuern. Bis zum 10. November ist die für die zweite Monatshälfte Oktober, bis zum 25. November die für die erste Novemberhälfte aufgelaufene Getränkesteuer unter Einreichung einer Steuererklärung zu zahlen. Es besteht keine Schonfrist, daher pünktliche Zahlung erforderlich oder rechtzeitig Stundungsanträge stellen.

d) Zuschläge und Kosten. Bei verspäteter Zahlung ist für jeden auf den Zeitpunkt der Fälligkeit folgenden angefangenen halben Monat ein Verzugszuschlag von 1 Prozent des Rückstandes zu entrichten. Die seitens des Reichs erfolgte Ermäßigung der Verzugszuschläge von 1 Prozent auf ¾ Prozent ist bisher durch Preußen nicht ausgesprochen worden, es ist aber in Kürze damit zu rechnen. Im Falle der Mahnung und Zwangsvollstreckung entstehen weitere Kosten.

Personalien.

Geh. Rat Dr. Pape, der unsern Lesern durch seine hochgeschätzte Mitarbeit seit langem bekannt ist, wurde zum Senatspräsidenten am preußischen Oberverwaltungsgericht in Berlin ernannt.

Aufwertungspraxis.

Beilage zur „Deutschen Steuer-Zeitung“ November 1925.

Aufwertung und Bilanz nach Handels- und Steuerrecht.

Von Rechtsanwalt Dr. Friedrich Erler, Jena.

I. Einleitung.

Unter der Wucht der gegen sie erhobenen Angriffe ist die Dritte Steuernotverordnung zusammengebrochen. Ein neues Aufwertungsrecht wurde geschaffen. Diese Entwicklung der Gesetzgebung hat eine ganze Reihe Fragen auftauchen lassen, die teils auf handels-, teils auf steuerrechtlichem Gebiete liegen. Bestanden schon unter der Herrschaft der Dritten Steuernotverordnung große Zweifel über die richtige Bilanzierung aufgewerteter Forderungen und Schulden, so sind nunmehr durch die jetzige Regelung des Aufwertungsgesetzes, die in wesentlichen Punkten von der früheren Regelung abweicht, diese Fragen vervielfältigt worden. Wie mußte der Kaufmann während der Geltung der Dritten Steuernotverordnung die aufwertungsfähigen Posten bilanzieren? Wie waren diese Posten steuerlich zu behandeln? Wie müssen jetzt nach Erlaß des neuen Aufwertungsgesetzes die Bilanzen aussehen, die solche Posten enthalten? Welche Rechtslage wurde in steuerlicher Hinsicht durch das neue Gesetz geschaffen? Der Zweck der folgenden Ausführungen soll sein, eine kurze Übersicht über die sich neu auftürmenden Fragen zu geben.

II. Aufwertung und Handelsbilanz.

Die Verordnung über die Goldbilanzen vom 28. Dezember 1923 (RGBl. I S. 551) und die zu ihrer Durchführung erlassenen Vorschriften beschäftigen sich nicht mit der Frage der Bilanzierung aufwertungsfähiger Posten. Wohl aber enthielt die erste Verordnung zur Durchführung des Art. I der Dritten Steuernotverordnung vom 1. Mai 1925 Vorschriften hierüber. Es heißt nämlich im § 7 Abs. 4 dieser Durchführungsbestimmungen:

> „Durch Hypothek, Schiffspfandrecht oder Bahnpfandrecht gesicherte Forderungen sind, unbeschadet der Vorschriften des § 38 der Dritten Steuernotverordnung, mit Beträgen, die unter Zugrundelegung des Aufwertungssatzes von 15 v. H. des Goldmarkbetrages errechnet werden, in die Bilanzen als Aktiven und Passiven einzustellen, solange nicht durch abweichende Vereinbarung oder durch rechtskräftige Entscheidung der Aufwertungsstelle eine höhere oder geringere Aufwertung bestimmt worden ist.“

Diese Regelung beschränkte sich also im wesentlichen auf die Hypothekenforderungen. Sie beschäftigt sich nicht mit der Frage wie andere aufwertungsfähige Forderungen und Schulden zu bilanzieren waren. Sie überging die Frage, wie beispielsweise Industrieobligationen, die zu einem Handelsgewerbe gehörten, in die Bilanz einzusetzen waren. Sie regelt überhaupt nur den Ausnahmefall, daß die der Hypothek zugrunde liegende Forderung abweichend von dem damaligen normalen Höchstsatze, d. h. abweichend von 15 v. H. des Goldmarkbetrags, aufgewertet wurde. Aus dem Stillschweigen der damaligen Gesetzgebung wird man wohl entnehmen können, daß in den Goldmarkbilanzen ganz allgemein diejenigen Ziffern einzusetzen waren, die dem allgemeinen Aufwertungssatz entsprachen. Auch das neue Aufwertungsgesetz sieht von einer erschöpfenden gesetzlichen Regelung der Bilanzierungsfrage ab. Der § 13 des Aufwertungsgesetzes vom 16. Juli 1925 lautet folgendermaßen:

> „In die Bilanz ist die Forderung, unbeschadet der Vorschrift des § 38 der Dritten Steuernotverordnung, als Aktivum oder Passivum mit einem Betrage einzustellen, der unter Zugrundelegung des normalen Höchstsatzes errechnet wird, sofern nicht durch abweichende Vereinbarung oder durch rechtskräftige Entscheidung der Aufwertungsstelle eine höhere oder geringere Aufwertung bestimmt ist.“

Diese Vorschrift gehört zu den Vorschriften des Aufwertungsgesetzes, die die Regelung der Aufwertung der persönlichen Forderung, die der Hypothek zugrunde liegt, zum Gegenstande haben. Sie entspricht im wesentlichen der oben wiedergegebenen Vorschrift aus den Durchführungsbestimmungen der Dritten Steuernotverordnung. Mit Recht spricht Mügel, Das gesamte Aufwertungsrecht 1925 S. 262, dieser Vorschrift den Charakter der zwingenden Rechtsnorm ab. Der allgemeine handelsrechtliche Grundsatz, daß der Kaufmann berechtigt ist, seine Aktivforderungen unterwertig einzustellen, sollte hierdurch nicht berührt werden. Der Bilanzierende ist daher recht wohl berechtigt, Kaufpreisrestforderungen, die nicht nur mit 25 Prozent, sondern im einzelnen Falle vielleicht auf 100 Prozent aufzuwerten sind, mit einem geringeren Betrage in die Bilanz einzustellen. Die Möglichkeit der Bildung stiller Reserven sollte ihm durch diese Vorschrift nicht genommen werden. Ebenso wird man mit Mügel a. a. O. dem Schuldner, der eine höhere Aufwertung als 25 Prozent voraussieht, nicht das Recht nehmen dürfen, schon jetzt die Schuld mit einem höheren Betrage zu bewer-

ten, obwohl die Aufwertungsstelle noch nicht endgültig gesprochen hat. Zwingendes Recht enthält § 13 des Aufwertungsgesetzes nur insofern, als er dem Bilanzierenden verbietet, seine Aktivwerte überwertig, seine Schulden unterwertig einzustellen. Es ist einem Gewerbetreibenden, zu dessen Vermögen eine Restkaufgelderforderung gehört, nicht gestattet, die Möglichkeit, eine höhere Aufwertung als 25 Prozent zu erhalten, zu berücksichtigen, wenn am Bilanzstichtage die Aufwertungsstelle die Höhe der Aufwertung noch nicht verfügt hat. Ebensowenig darf ein Kaufmann, dessen Betriebsvermögen mit einer Restkaufgelderschuld belastet ist, diese Schulden mit weniger als 25 Prozent in seiner Bilanz bewerten, wenn am Bilanzstichtage die Aufwertungsstelle noch nicht gesprochen hat.

Darüber, wie die übrigen Werte, also beispielsweise Industrieobligationen, bilanzmäßig zu behandeln sind, enthält das Aufwertungsgesetz keine Bestimmung. Aber auch insoweit wird der Grundsatz, wonach einem Gewerbetreibenden die Bildung stiller Reserven durch unterwertige Einstellung von Aktiven zu gestatten ist, Anwendung zu finden haben. Dagegen würde eine Bilanz zu beanstanden sein, welche die aufwertungsfähigen Werte über den normierten Aufwertungssatz hinaus in die Aktiva einstellt oder Schulden geringer, als dem Aufwertungssatz entspricht, berücksichtigt.

Ist freilich eine Bilanz vor dem Inkrafttreten des Aufwertungsgesetzes, also vor dem 15. Juli 1925 aufgestellt worden, so hat es hierbei sein Bewenden. Dies ist im § 80 des Aufwertungsgesetzes ausdrücklich ausgesprochen. Der Wechsel der Gesetzgebung soll zu einer Neuaufstellung der bereits nach den früheren Vorschriften aufgestellten Bilanzen nicht nötigen. Wenn also ein Gewerbetreibender in seiner Bilanz für das Geschäftsjahr 1924, die er im Februar 1925 aufgestellt hat, Hypothekenschulden mit 15 Prozent eingesetzt hat, so ist er nicht verpflichtet, die ursprüngliche Bilanz deshalb umzuwerfen, weil nunmehr der Aufwertungssatz 25 Prozent beträgt. Das gleiche gilt, wenn eine Bilanz einer Aktiengesellschaft bereits vor dem 15. Juli 1925 von der Generalversammlung genehmigt worden war. Eine Ausnahme ist nur für den Fall vorgesehen, daß die Gültigkeit einer aufgestellten Bilanz beim Inkrafttreten des Aufwertungsgesetzes noch in der Schwebe war. Hierüber bestimmt § 80 Satz 2 des Aufwertungsgesetzes: „Eine auf die Vorschriften dieses Gesetzes gegründete Beanstandung der Bilanz durch die Beteiligten wird, soweit eine hierfür bestimmte Frist beim Inkrafttreten dieses Gesetzes noch nicht abgelaufen ist, hierdurch nicht ausgeschlossen." Diese Vorschrift ist in erster Linie auf die Anfechtung von Generalversammlungsbeschlüssen der Aktiengesellschaften gemünzt. Aber auch bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung ist eine Anwendung dieser Vorschrift möglich. Befindet sich eine Bilanz, weil sie angefochten ist, hinsichtlich ihrer Gültigkeit noch in der Schwebe, dann ist allerdings durch § 80 des Aufwertungsgesetzes die Möglichkeit geschaffen, die neuen Aufwertungsvorschriften bilanzmäßig noch zu berücksichtigen, obwohl vielleicht die Bilanz schon vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes aufgestellt worden ist.

Eine Sonderregelung sieht das Gesetz für Aktiengesellschaften vor. Der § 81 des Aufwertungsgesetzes sagt hierüber folgendes:

„Hat eine Aktiengesellschaft einen der Aufwertung unterliegenden Anspruch als Passivum in die Bilanz eingestellt und ergibt sich auf Grund der Vorschriften dieses Gesetzes für den Anspruch eine höhere Aufwertung als bisher, so ist die Aktiengesellschaft berechtigt, den Unterschied zwischen dem nach den bisherigen Vorschriften maßgebenden Aufwertungsbetrag und dem höheren Betrage, der sich auf Grund der neuen Vorschriften ergibt, als Aufwertungsausgleichsposten in die Aktiva der Bilanz einzustellen. Entsprechendes gilt, wenn ein in der Bilanz nicht berücksichtigter Anspruch erst durch dieses Gesetz aufgewertet ist.

Macht die Gesellschaft von dieser Befugnis Gebrauch, so ist sie verpflichtet,

1. in der Bilanz den Bestand an den durch dieses Gesetz erhöht oder neu aufgewerteten Schulden gesondert anzugeben und sie gesondert von anderen Schulden zu bewerten;
2. das Aufwertungsausgleichskonto durch jährliche Abschreibungen nach den Grundsätzen kaufmännischer Geschäftsgebarung zu tilgen. Die Länder können allgemein oder für den einzelnen Fall den Mindestbetrag der Abschreibungen festsetzen.

Diese Vorschriften finden auf eingetragene Genossenschaften, auf Unternehmungen anderer Art, für deren Bilanzen kraft Gesetzes oder auf Grund der Satzung die für Aktiengesellschaften geltenden bilanzrechtlichen Bestimmungen des Handelsgesetzbuches maßgebend sind, sowie auf Gesellschaften mit beschränkter Haftung Anwendung.

Der Reichsminister der Justiz wird ermächtigt, Unternehmungen die den Verpflichtungen gemäß Abs. 2, 3 zuwiderhandeln, die im Abs. 1 gewährte Befugnis zu entziehen."

Der gesetzgeberische Gedanke, der dieser Sonderregelung zugrunde liegt, ist klar. Die Neuregelung der Aufwertungsschulden kann sich ziffernmäßig stark auswirken. Wenn beispielsweise eine Aktiengesellschaft im Jahre 1923 eine Kaufgeldforderung im Nennwerte und gleichzeitig im Goldwerte von 500 000 ℳ durch Zahlung ihres Nennbetrags zurückgezahlt hat, ohne daß der Gläubiger sich einen Vorbehalt gemacht hat, und wenn nunmehr in dem auf die Aufstellung der Bilanz folgenden Geschäftsjahre, die der Hypothek zugrunde liegende Forderung vielleicht auf 100 Prozent, also auf 500 000 ℳ, aufgewertet wird, so würde hierdurch die neue Bilanz der Aktiengesellschaft ein geradezu katastrophales Aussehen annehmen. Dies soll, um den Kredit einer Aktiengesellschaft nicht zu untergraben, verhindert werden; deshalb darf die Aktiengesellschaft einen Gegenposten, den sogenannten **Aufwertungsausgleichsposten**, in die Aktiva einstellen. Dieses Aufwertungsausgleichskonto muß aber nach und nach aus der Bilanz wieder verschwinden; deshalb ist eine Tilgung des Aufwertungsausgleichskontos durch jährliche Abschreibungen vorgeschrieben.

III. Aufwertung und Einkommensteuerbilanz.

Das neue Einkommensteuergesetz bezeichnet als Gewinn bei buchführenden Kaufleuten „den nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnitts ermittelten Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnittes der Veranlagung zugrunde gelegen hat". Die Feststellung des einkommensteuerpflichtigen Ertrags bedingt also eine zweimalige Bewertung des Betriebsvermögens, nämlich einmal für den Beginn des Steuerabschnitts, sodann für den Schluß des Steuerabschnitts. Besondere Vorschriften enthält das Gesetz über die erstmalige Veranlagung. Da die Kette der Veranlagungen zur Einkommensteuer im Jahre 1923 und 1924 unterbrochen war, muß das Anfangsvermögen bei der ersten Veranlagung zum neuen Einkommensteuergesetz neu ermittelt werden. Die Grundsätze hierfür sind in den §§ 104 ff. des neuen Einkommensteuergesetzes aufgestellt.

Es fragt sich nun, in welcher Weise aufwertungsfähige Ansprüche für den Anfang und für das Ende des Steuerabschnitts in die Einkommensteuerbilanz einzustellen sind.

Während das Handelsrecht zwar eine den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechende zu hohe Bewertung der Aktiven und zu niedrige Bewertung der Schulden verbietet, im übrigen aber den Bilanzierenden einen freien Spielraum in der Bewertung einräumt, stellt das Steuerrecht bestimmte Grundsätze für die Bewertung auf, die außer Acht zu lassen den Steuerpflichtigen nicht erlaubt ist. Der Steuerpflichtige muß in seiner Bilanz, die das erste Geschäftsjahr, welches der Veranlagung zugrunde gelegt wird, abschließt, die aufwertungsfähigen Ansprüche mit ihrem tatsächlichen Wert einstellen; ebenso müssen aufgewertete Schulden in dieser Weise bewertet werden. Wenn also das erste Geschäftsjahr, dessen Gewinn nach dem neuen Einkommensteuergesetz veranlagt wird, am 31. Dez. 1925 abschließt, so müssen beispielsweise Hypothekenschulden in der Bilanz vom 31. Dezember 1925 mit 25 Prozent des Goldmarkbetrages der Hypothek in die Bilanz eingesetzt werden; ebenso würden in der Schlußbilanz für den 31. Dezember 1925 Aktivhypotheken mit 25 Prozent ihres Goldmarkbetrages einzusetzen sein, vorausgesetzt, daß die Forderung in dieser Höhe ungefährdet erscheint. Wie aber sind solche aufwertungsfähige Forderungen und Schulden in der A n f a n g s b i l a n z einzustellen? Die Antwort hierauf gibt § 108 Abs. 1, der folgenden Wortlaut hat:

„Forderungen und Schulden, die der Aufwertung nach dem Aufwertungsgesetz vom 16. Juli 1925 (Reichsgesetzblatt I S. 117) unterliegen, sind mit dem Wert anzusetzen, der sich bei Anwendung der Grundsätze des Aufwertungsgesetzes vom 16. Juli 1925 (Reichsgesetzblatt I S. 117) für den maßgebenden Zeitpunkt (§ 104) ergibt."

Obwohl also bei der ersten Veranlagung auf Grund des Einkommensteuergesetzes für den Beginn des Steuerabschnitts die Höhe der Aufwertung noch nicht feststand — denn das Aufwertungsgesetz ist ja erst am 16. Juli 1925 erlassen — wird dennoch für den Beginn des Steuerabschnitts die Sache so angesehen, als ob das neue Aufwertungsgesetz sich bereits in Kraft befunden hätte. Würde diese Regelung nicht vorgesehen sein, so würde die während des Jahres 1925 in Kraft getretene Erhöhung der bisherigen Aufwertungssätze, wenn es sich um Aktivwerte handelt, eine Erhöhung, wenn es sich um Passivwerte handelt, eine Erniedrigung des Gewinns erzeugt haben. Dies Ergebnis mußte auf alle Fälle vermieden werden; deshalb ist der § 108 Abs. 1 in das neue Einkommensteuergesetz aufgenommen worden.

In vielen Fällen wird nun freilich die Höhe des Aufwertungssatzes auch am Ende des Steuerabschnitts noch nicht feststehen. Dies wird insbesondere hinsichtlich derjenigen Forderungen zutreffen, die nach § 10 des Aufwertungsgesetzes höher als mit 25 Prozent des Goldmarkbetrages aufgewertet werden können; denn insoweit ergibt sich ja die Höhe der Aufwertung nicht aus dem Gesetz, sondern sie wird durch die Aufwertungsstelle bestimmt. Da der Antrag auf Erhöhung des Aufwertungssatzes noch bis zum 1. April 1926 gestellt werden kann, wird sonach in vielen Fällen die Frage nach der Höhe der Aufwertung am Ende des ersten Steuerabschnitts noch offen stehen. Auch in anderen Fällen kann es vorkommen, daß bis zum Ende des ersten Steuerabschnitts die Höhe der Aufwertung noch nicht endgültig geregelt ist. Wie ist in solchen Fällen steuerlich zu bilanzieren? Für die Handelsbilanz gibt die Antwort hierauf der bereits oben unter II erwähnte § 13 des Aufwertungsgesetzes, d. h. die persönliche Forderung, die der Hypothek zugrunde liegt und die möglicherweise höher als mit 25 Prozent aufgewertet wird, ist als Aktivum oder Passivum unter Zugrundelegung des normalen Höchstsatzes einzustellen, sofern nicht durch abweichende Vereinbarung oder durch rechtskräftige Entscheidung der Aufwertungsstelle eine höhere oder niedrigere Aufwertung bestimmt ist. Es soll danach der Spruch, den die Aufwertungsstelle vielleicht fällen wird, aber am Bilanzstichtag noch nicht gefällt hat, nicht im voraus berücksichtigt werden. Dasselbe muß aber auch für die Einkommensteuer gelten; denn wie kann ich eine Forderung, von der vielleicht im Augenblick der Veranlagung noch nicht feststeht, ob sie auf 40 Prozent oder 80 Proz. aufgewertet wird, mit dem Satz einstellen, mit dem sie dann nachmals aufgewertet wird? Es bleibt in diesem Falle tatsächlich nichts anderes übrig, als zunächst den normalen Höchstsatz der Aufwertung zugrunde zu legen. Dann muß man aber natürlich auch für den Anfang des Steuerabschnitts die Forderung in der gleichen Höhe bewerten, denn sonst würde ja gerade das Ergebnis eintreten, welches zu vermeiden der Zweck der Einfügung des § 108 Abs. 1 in das Einkommensteuergesetz ist. Es ist daher in einem solchen Fall nicht nötig, einen vorläufigen Steuerbescheid zu erlassen; die Frage nach dem endgültigen Bewertungssatz kann vielmehr dahingestellt bleiben, da sowohl für den Anfang als auch für das Ende des Steuerabschnitts jedenfalls die gleiche Bewertung einzutreten hat.

E i n Z w e i f e l bleibt freilich in allen den Fällen, in denen am Ende des ersten Steuerabschnitts die Höhe der Bewertung noch nicht endgültig feststeht. Gesetzt den Fall, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 1925 wird für den Beginn und für das Ende des Steuerabschnitts eine Hypothekenschuldforderung mit 25 Prozent bei den Passiven berücksichtigt und im Jahre 1926, und zwar, nachdem die Veranlagung zur Einkommensteuer für 1925 bereits rechtskräftig geworden ist, bestimmt die Aufwertungsstelle für die der Hypothek zugrunde liegende Forderung einen Aufwertungssatz von 100 Prozent. Wie ist hier zu verfahren? Bei der vorausgehenden Veranlagung konnten diese Schulden nur mit 25 Prozent des Goldmarkbetrages berücksichtigt werden. Können nun bei der Veranlagung für 1926 diese 75 Prozent Unterschiedsbetrag als gewinnmindernd behandelt werden? Dies würde dem Zweckgedanken des Gesetzes widersprechen; denn der Gesetzgeber will eben gerade die Änderungen in der Höhe des Aufwertungsbetrages für die Einkommensteuer aus der Gewinn- und Verlustrechnung ausschalten. Es muß also für den Beginn des zweiten Steuerabschnitts die Schuld mit den vollen 100 Prozent angesetzt werden, genau wie für das Ende des zweiten Steuerabschnitts. Genau dasselbe muß dann gelten, wenn es sich um Aktivwerte handelt. § 20 Abs. 1 EinkStG. steht m. E. nicht entgegen; danach ist allerdings bei Gegenständen, die bereits am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts zum Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehört haben, der für den Schluß eines Steuerabschnitts angesetzte Wert eines Gegenstandes bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen oder seiner Rechtsnachfolger auch weiterhin für die folgenden Steuerabschnitte einzustellen; dies bedeutet an sich, daß nicht nur für den Schluß, sondern natürlich auch für den Beginn des folgenden Steuerabschnitts der Wert aus der letztjährigen Bilanz übernommen werden muß. Trotzdem ist in unserem Beispiel so zu verfahren, wie oben angegeben; denn nach § 108 Abs. 1 sind Forderungen und Schulden, die der Aufwertung unterliegen, bei der ersten Veranlagung für den Beginn des Steuerabschnitts mit dem Wert einzusetzen, der sich b e i A n w e n d u n g d e r G r u n d s ä t z e d e s A u f w e r t u n g s g e s e t z e s v o m 1 6. J u l i 1 9 2 5 für den maßgebenden Zeitpunkt ergibt. Wenn aber nachmals im Jahre 1926 die Forderung von der Aufwertungsstelle auf 100 Prozent aufgewertet wird, so geschieht dies i n A n w e n d u n g d e r G r u n d s ä t z e d e s A u f w e r t u n g s g e s e t z e s. Es ergibt sich also rückwärts, daß der Ansatz bei der ersten Veranlagung nicht zu-

treffend war. In einem solchen Fall besteht eine Bindung an denjenigen Wert, der bei der ersten Veranlagung rechtskräftig zugrunde gelegt wurde, nicht. Es muß vielmehr für den Beginn des zweiten Steuerabschnitts der höhere Aufwertungssatz zugrunde gelegt werden.

Für die Zwecke der Einkommensteuerveranlagung muß danach die Handelsbilanz gegebenenfalls berichtigt werden. Bei der Handelsbilanz kann es vorkommen, daß einmal durch die Entwicklung, die die Aufwertungsgesetzgebung genommen hat, sodann aber auch durch spätere Entscheidungen der Aufwertungsstelle bilanzmäßig ein Gewinn oder Verlust entsteht. Für die Einkommensteuer kommen diese Umstände als gewinnerhöhende oder gewinnmindernde Faktoren nicht in Betracht.

Eine besondere Betrachtung erheischt noch der Aufwertungsausgleichsposten, den in die Aktiva der Bilanz einzustellen nach § 81 des Aufwertungsgesetzes den Aktiengesellschaften gestattet ist (vgl. oben unter II). Wenn eine Aktiengesellschaft in ihrer auf den 31. Dezember 1924 aufgestellten Bilanz eine Hypothekenschuld mit 15 Prozent des Goldmarkbetrages eingestellt hat und wenn dieselbe Aktiengesellschaft, genötigt durch die Fortentwicklung des Aufwertungsrechtes in ihrer Bilanz für den 31. Dezember 1925 dieselbe Schuld mit 25 Prozent des Goldmarkbetrages einsetzt, so mindert sich hierdurch bilanzmäßig der Gewinn. Daß diese Minderung für die Einkommensteuer und gleichzeitig für die Körperschaftssteuer ohne Bedeutung ist, ist bereits oben ausgeführt worden. Die Aktiengesellschaft kann nun den buchmäßigen Verlust, der infolge der höheren Aufwertung der Schuld entstanden ist, durch Ansatz eines Aufwertungsausgleichspostens in die Aktiva wettmachen. Das Aufwertungsausgleichskonto ist gemäß § 81 Abs. 2 des Aufwertungsgesetzes „durch jährliche Abschreibungen nach den Grundsätzen kaufmännischer Geschäftsgebarung zu tilgen". Hier entsteht die Frage, ob die in jedem einzelnen Geschäftsjahre zur Tilgung dieses Aufwertungsausgleichskontos verwendeten Beträge, die den Bilanzgewinn mindern, auch bei der Körperschaftssteuer kürzungsfähig sind. Ich verneine diese Frage. Für die Einkommensteuer und für die Körperschaftssteuer sind vielmehr solche aufwertungsfähige Schulden von vornherein, d. h. für den Beginn des ersten Steuerabschnitts, mit dem vollen Betrag einzustellen; infolgedessen kann das gesamte Aufwertungsausgleichskonto einkommensteuerrechtlich nicht berücksichtigt werden; denn wenn der volle Wert bereits zu Beginn des ersten Steuerabschnitts eingesetzt wird, ist für das Konto überhaupt kein Raum. Demzufolge können auch Abschreibungen, die von diesem Konto vorgenommen werden, keine Berücksichtigung finden. Es ergibt sich vielmehr die Notwendigkeit in Fällen dieser Art stets besondere Steuerbilanzen aufzustellen.

Hat eine Aktiengesellschaft einen Aufwertungsausgleichsposten in dem vorbesprochenen Fall nicht gebildet, ist vielmehr durch die unterschiedliche Bewertung ein bilanzmäßiger Verlust entstanden, so entsteht die Frage, ob die Beträge, die in späteren Jahren zur Beseitigung dieses Verlustes verwendet werden, steuerfrei sind. Diese Frage ist nach den gleichen Grundsätzen wie die vorgestellte zu beantworten, d. h. trotz § 15 Nr. 3 KörpStG. sind diese Beträge nicht körperschaftssteuerfrei.

IV. Aufwertung und Vermögensteuer.

Die dritte Steuernotverordnung beschäftigt sich im § 38 mit der Bewertung der aufwertungsfähigen Forderungen und Schulden gelegentlich der Veranlagung zur Vermögensteuer 1924. Der Wortlaut des § 38 der Dritten Steuernotverordnung ist folgender:

„Forderungen und Schulden, die auf Reichsmark lauten und die bis zum 31. Dezember 1923 weder durch Vereinbarung noch durch rechtskräftige Entscheidung aufgewertet worden sind, sind bei der Vermögensteuerveranlagung zum 31. Dezember 1923 auch dann mit dem Papiermarknennbetrag unter Umrechnung in Goldmark gemäß Art. II § 3 Abs. 1 Nr. 8 der Zweiten Steuernotverordnung vom 19. Dezember 1923 (RGBl. I S. 1205) zu bewerten, wenn die Möglichkeit einer Aufwertung besteht. Entsprechendes gilt für die in Schuldverschreibungen oder Pfandbriefen verbrieften Forderungen und Schulden, sofern nach den im 31. Dezember 1923 maßgebenden Bedingungen die Zinszahlung und die Rückzahlung des Kapitals ausschließlich auf Reichsmark abgestellt ist.

Die Bestimmung des Abs. 1 findet auf die Erbschaftssteuerveranlagung bei Erwerben, für welche die Steuerschuld nach dem 30. Juni 1923 entstanden ist oder entsteht, mit der Maßgabe Anwendung, daß an Stelle des 31. Dezember 1923 der nach § 31 des Erbschaftssteuergesetzes maßgebende Zeitpunkt tritt."

Danach konnten also bei der Veranlagung zur Vermögensteuer 1924 aufwertungsfähige Forderungen und Schulden im allgemeinen weder auf der Aktivseite noch auf der Passivseite überhaupt in Rechnung gestellt werden; eine Ausnahme bestand nur für den Fall, daß am 31. Dezember 1923 die Aufwertung, sei es durch Vereinbarung, sei es durch rechtskräftige Entscheidung, feststand.

Bei der Veranlagung der Vermögensteuer 1925 wird dies voraussichtlich anders sein. Endgültig steht zwar heute die Bewertung dieser Ansprüche für die Vermögensteuer 1925 nicht fest; es ist vielmehr dem Reichsfinanzministerium die Befugnis eingeräumt, „Richtlinien für die Bewertung von Ansprüchen und Schulden, die ausschließlich auf Mark lauten und für die eine Aufwertung in Betracht kommt, aufzustellen". Wenn auch diese Richtlinien heute noch nicht erlassen sind, so wird man doch nicht fehlgehen, wenn man annimmt, daß für die Vermögensteuer 1925 der volle, nach den jetzigen Vorschriften aufzuwertende Betrag als Aktivum oder Passivum in Rechnung zu stellen ist.

Die steuerliche Behandlung des Aufwertungsausgleichskontos.

Von A. Kennerknecht, Ministerialrat im Reichsfinanzministerium, Berlin.

Nach § 81 des Aufwertungsgesetzes vom 16. Juli 1925 (RGBl. I S. 117) ist eine Aktiengesellschaft, in deren Bilanz ein der Aufwertung unterliegender Anspruch als Passivum erscheint, berechtigt, den Unterschied zwischen dem nach den bisherigen Vorschriften maßgebenden Aufwertungsbetrage und dem höheren Betrage, der sich auf Grund der neuen Vorschriften ergibt, als Aufwertungsausgleichsposten in die Aktiva der Bilanz einzustellen. Macht sie von dieser Befugnis Gebrauch so ist sie verpflichtet, das Aufwertungsausgleichskonto durch jährliche Abschreibungen nach den Grundsätzen kaufmännischer Geschäftsgebarung zu tilgen. Das gleiche gilt für Gesellschaften m. b. H., eingetragene Genossenschaften und Unternehmungen anderer Art, für deren Bilanzen kraft Gesetzes oder auf Grund der Satzung die für Aktiengesellschaften geltenden bilanzrechtlichen Bestimmungen des HGB. maßgebend sind. Der Grund für diese Vorschrift liegt wohl darin, daß ohne sie durch die Einstellung einer erhöht oder neu aufgewerteten Schuld in die erste nach Inkrafttreten des Aufwertungsgesetzes aufzustellende Bilanz der Gesamtbetrag der Höherbewertung dem Geschäftsergebnisse eines einzigen Jahres zur Last fallen würde, was ein durchaus falsches Bild ergäbe, da in Wirklichkeit die vielleicht erst nach vielen Jahren fällige Schuld aus den Gewinnerübrigungen einer Reihe von Jahren getilgt werden kann.

Die handelsrechtliche Bilanz bildet auch die Grundlage für die Ermittlung des zur Körperschaftssteuer heranzuziehenden Gewinns. Da aber hierbei bestimmte steuerrechtliche Vorschriften den etwa von ihnen abweichenden handelsrechtlichen Grundsätzen vorgehen und daher unter Umständen eine Berichtigung der kaufmännischen Bilanz für die Zwecke der Steuerveranlagung geboten ist, fragt es sich, wie in dieser Beziehung ein in die Bilanz eingestelltes **Aufwertungsausgleichskonto** zu behandeln ist, insbesondere ob die an einem solchen Konto jährlich vorgenommenen **Abschreibungen**, um die sich natürlich jeweils die Gewinne der einzelnen Jahre mindern, auch **für die steuerliche Gewinnermittlung zulässig** und daher bei ihr zu berücksichtigen sind. Von **Warneyer-Koppe** (Kommentar zu den neuen Aufwertungsgesetzen, S. 143, Schlußsatz d. Anm. z. § 81 AufwG.) wird die letztbezeichnete Frage ohne weitere Begründung **bejaht**. Eine genaue Prüfung auf Grund der steuerrechtlichen Vorschriften dürfte jedoch zu der **gegenteiligen Auffassung** führen.

Zunächst gilt es, zu untersuchen, ob das in der handelsrechtlichen Bilanz eingestellte Aufwertungsausgleichskonto nicht schon bei der Bilanzberichtigung überflüssig wird, die für die erste Körperschaftssteuerveranlagung nach den auch für das Körperschaftssteuerrecht geltenden Übergangsvorschriften des neuen EinkStG. (§§ 105 ff.) notwendig oder zulässig ist. Nach diesen Übergangsvorschriften muß einmal eine der Aufwertung unterliegende Schuld bereits in der Bilanz, die als Anfangsbilanz für die erste Steuerveranlagung anzusehen ist, mit dem nach den Grundsätzen des Aufwertungsgesetzes sich ergebenden Werte angesetzt werden, obwohl diese Bilanz stets auf einen vor dem Inkrafttreten des Aufwertungsgesetzes liegenden Stichtag aufgestellt ist (§§ 105, 108 Abs. 1 EinkStG., § 29 KörpStG.). Sodann können aber auch die in dieser Bilanz erscheinenden Werte der einzelnen Gegenstände des Betriebsvermögens, soweit sie hinter den nach den Übergangsvorschriften des EinkStG. (§§ 106, 107) zulässigen Höchstwerten zurückbleiben, auf diese Höchstwerte hinaufgesetzt werden. Erreicht oder übersteigt nun der Gesamtbetrag der Höherbewertung der Aktivposten den der Höherbewertung der aufgewerteten Schuld, so ist klar, daß es der Einstellung eines Aufwertungsausgleichskontos auf der Aktivseite der Bilanz nicht mehr bedarf. Erscheint aber in der Steuereröffnungsbilanz überhaupt kein Aufwertungsausgleichskonto, so muß es auch in der steuerlichen Schlußbilanz für den ersten und die folgenden Steuerabschnitte fehlen, und es können daher auch in diesen Bilanzen keine Abschreibungen an einem solchen Konto vorgenommen werden. Das Ergebnis ist also, daß in derartigen Fällen die in der handelsrechtlichen Bilanz vorgenommenen Abschreibungen an einem Aufwertungsausgleichskonto für die steuerliche Gewinnermittlung in Wegfall kommen und daher den steuerbaren Gewinn nicht verkürzen können. Ein Zahlenbeispiel mag dies veranschaulichen.

Eine Aktiengesellschaft, deren Geschäftsjahr vom 1. Oktober bis 30. September läuft, stellt folgende kaufmännischen Bilanzen auf:

Goldmarkeröffnungsbilanz
auf den 1. Oktober 1924.

Aktiva.	GM.	Passiva.	GM.
Gebäude	480 000	Stammkapital	1 000 000
Maschinen	160 000	Hypotheken	75 000
Waren	420 000	Andere Kreditoren	85 000
Debitoren	90 000		
Kasse	10 000		
	1 160 000		1 160 000

Schlußbilanz
auf den 30. September 1925.

Aktiva.	RM.	Passiva.	RM.
Gebäude	470 000	Stammkapital	1 000 000
Maschinen	140 000	Hypotheken	125 000
Waren	480 000	Andere Kreditoren	80 000
Debitoren	95 000	Gewinn	85 000
Kasse	5 000		
Aufwertungsausgleichskonto	50 000		
	1 240 000		1 240 000

Schlußbilanz
auf den 30. September 1926.

Aktiva.	RM.	Passiva.	RM.
Gebäude	460 000	Stammkapital	1 000 000
Maschinen	120 000	Hypotheken	125 000
Waren	550 000	Andere Kreditoren	75 000
Debitoren	100 000	Gewinn	90 000
Kasse	15 000		
Aufwertungsausgleichskonto	45 000		
	1 290 000		1 290 000

Nimmt man an, daß die nach den Übergangsvorschriften des EinkStG. bei der Bewertung für den Beginn des ersten Steuerabschnitts (Wirtschaftsjahr 1924/25) für die Gebäude 500 000 RM. und für die Maschinen 200 000 RM. betragen und im übrigen die Bilanzwerte der Aktiva diesen Höchstwerten entsprechen, so hätte die **Steuereröffnungsbilanz** auf den 1. Oktober 1924, wie folgt, zu lauten:

Aktiva.	RM.	Passiva.	RM.
Gebäude	500 000	Stammkapital	1 000 000
Maschinen	200 000	Aufgelöste stille	
Waren	420 000	Reserven	10 000
Debitoren	90 000	Hypotheken	125 000
Kasse	10 000	Andere Kreditoren	85 000
	1 220 000		1 220 000

Steuerschlußbilanz
auf den 30. September 1925.

Aktiva.	RM.	Passiva.	RM.
Gebäude	490 000	Stammkapital	1 000 000
Maschinen	180 000	Aufgelöste stille	
Waren	480 000	Reserven	10 000
Debitoren	95 000	Hypotheken	125 000
Kasse	5 000	Andere Kreditoren	80 000
		Gewinn	85 000
	1 250 000		1 250 000

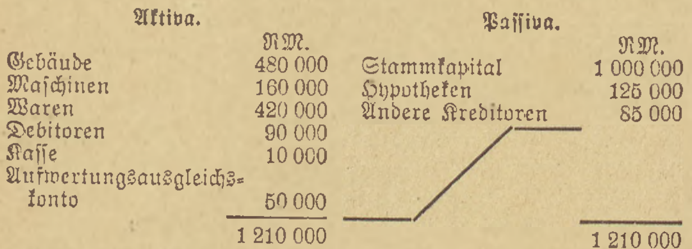
Steuerschlußbilanz
auf den 30. September 1926.

Aktiva.	RM.	Passiva.	RM.
Gebäude	480 000	Stammkapital	1 000 000
Maschinen	160 000	Aufgelöste stille	
Waren	550 000	Reserven	10 000
Debitoren	100 000	Hypotheken	125 000
Kasse	15 000	Andere Kreditoren	75 000
		Gewinn	95 000
	1 305 000		1 305 000

Der nach der Steuerschlußbilanz für das Wirtschaftsjahr 1925/26 sich ergebende Gewinn ist also um die in der kaufmännischen Schlußbilanz für dieses Wirtschaftsjahr vorgenommene Abschreibung am Aufwertungsausgleichskonto höher als der nach handelsrechtlichen Grundsätzen berechnete Gewinn.

Nun kann es allerdings Fälle geben, in denen auch in der steuerlichen Anfangsbilanz das Aufwertungsausgleichskonto nicht entbehrt werden kann, weil sonst die Summe der Aktiva hinter der Summe der Passiva zurückbleiben würde. Dies träfe in dem oben gewählten Beispiele dann zu, wenn die Aktiengesellschaft von ihrem Rechte, die in die Goldmarkeröffnungsbilanz eingestellten Werte der Gebäude

und Maschinen auf die zulässigen Höchstwerte hinaufzusetzen, keinen Gebrauch machen würde oder wenn die bezeichneten Bilanzwerte bereits diesen Höchstwerten entsprechen würden. Die Steuereröffnungsbilanz hätte dann zu lauten:



Aktiva.	RM.	Passiva.	RM.
Gebäude	480 000	Stammkapital	1 000 000
Maschinen	160 000	Hypotheken	125 000
Waren	420 000	Andere Kreditoren	85 000
Debitoren	90 000		
Kasse	10 000		
Aufwertungsausgleichskonto	50 000		
	1 210 000		1 210 000

Die Steuerschlußbilanz auf den 30. September 1925 würde der handelsrechtlichen Schlußbilanz auf diesen Stichtag entsprechen. Für die Steuerschlußbilanz auf den 30. September 1926 würde dann zum ersten Male die Frage zu entscheiden sein, ob auch in ihr eine Abschreibung an dem Aufwertungsausgleichskonto vorgenommen werden darf.

Man könnte hierbei zunächst die Auffassung vertreten, daß das Aufwertungsausgleichskonto den gleichen Charakter hat wie das Kapitalentwertungskonto, das in die Goldmarkeröffnungsbilanz im Falle des Zurückbleibens des Vermögens hinter dem Betrage des Eigenkapitals nach § 5 Abs. 2 der Goldbilanzverordnung eingestellt werden darf, und daß daher die für dieses Konto geltenden steuerlichen Vorschriften auch auf das Aufwertungsausgleichskonto Anwendung zu finden haben. Die Unzulässigkeit der fraglichen Abschreibungen würde sich dann aus § 30 Abs. 2 KörpStG. ergeben, wonach die zur Tilgung eines Kapitalentwertungskontos verwendeten Beträge bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens nicht abgezogen werden dürfen.

Aber auch wenn man die Anwendbarkeit dieser Vorschrift auf das Aufwertungsausgleichskonto verneint, gelangt man auf Grund der Vorschriften des EinkStG. und KörpStG. über die abzugsfähigen Ausgaben und die Bewertung zu dem gleichen sachlichen Ergebnis. Beide Gesetze kennen keine „Abschreibungen", sondern nur „Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung" (§ 16 Abs. 2 bis 4 EinkStG., § 13 KörpStG.), die hier nicht in Betracht kommen. Durch den nach § 20 Abs. 1 EinkStG. (mit § 13 KörpStG.) bei der Bewertung für den Schluß des Steuerabschnitts erlaubten Übergang vom Anschaffungs- oder Herstellungspreise zum niedrigeren gemeinen Werte wird allerdings das gleiche erreicht, wie durch die nach handelsrechtlichen Grundsätzen zulässigen Absetzungen für Wertminderung. Diese Vorschrift dürfte jedoch auf das Aufwertungsausgleichskonto nicht angewendet werden können. Denn dieses Konto ist kein Bilanzaktivum, bei dem von einem Anschaffungs- oder Herstellungspreis oder von einem gemeinen Werte die Rede sein könnte. Es muß daher notwendig in der Steuerschlußbilanz für ein Wirtschaftsjahr mit dem gleichen Betrage angesetzt werden, wie in den vorangegangenen Steuerbilanzen.

Noch unter einem anderen Gesichtspunkte erweist sich die Unzulässigkeit der fraglichen Abschreibungen für die Steuerveranlagung als zweifellos. In diesen Abschreibungen ist nichts anderes zu erblicken als die Bildung von stillen Reserven zur Tilgung des erhöhten Aufwertungsbetrages einer aufgewerteten Schuld. Der Abzug von Aufwendungen zur Schuldentilgung und damit auch von Rücklagen für solche Aufwendungen ist aber im § 17 Nr. 1 KörpStG. ausdrücklich verboten.

Die Steuerschlußbilanz auf den 30. September 1926 hätte daher in dem gewählten Beispiele im Falle der Einstellung eines Aufwertungsausgleichskontos zu lauten:

Aktiva.	RM.	Passiva.	RM.
Gebäude	460 000	Stammkapital	1 000 000
Maschinen	120 000	Hypotheken	125 000
Waren	550 000	Andere Kreditoren	75 000
Debitoren	100 000	Gewinn	95 000
Kasse	15 000		
Aufwertungsausgleichskonto	50 000		
	1 295 000		1 295 000

Zum Schlusse sei darauf hingewiesen, daß die gegebenen Beispiele absichtlich derart gewählt sind, daß die infolge der steuerlichen Unzulässigkeit der Abschreibungen am Aufwertungsausgleichskonto sich ergebende Gewinnerhöhung deutlich zum Vorschein kommt. Praktisch werden die einschlägigen Fälle meist so gelagert sein, daß diese Erhöhung infolge der sonstigen zulässigen Bilanzberichtigungen ausgeglichen oder in eine Gewinnminderung verwandelt wird.

Rückwirkende Aufwertung der Vermögensanlagen des § 63 AufwG., insbesondere der Depositenguthaben.

I.

Von Kammergerichtsrat Dr. Sontag.

Bekanntlich finden die Rückwirkungsbestimmungen des Aufwertungsgesetzes, insbesondere die §§ 15 und 18 nach § 63 Abs. 1 auch auf sonstige Vermögensanlagen Anwendung.

Wie hier jedoch die Berechnung des Saldos mit Rücksicht auf den Stichtag des 15. 6. 1922 zu erfolgen habe, wenn vor und nach diesem Zeitpunkte Ein- und Auszahlungen stattgefunden haben, darüber sagen weder das Gesetz noch die Kommentare etwas. Sie alle denken — soweit ich sehen konnte — nur an die Rückwirkung bei der Hypothekenaufwertung, nicht aber an den Fall solcher Vermögensanlagen, bei denen Ein- und Auszahlungen erfolgt sind. Dabei ist diese Frage insbesondere für die Depositen der Arbeitnehmer der Industriegesellschaften von großer praktischer Bedeutung.

Ihrer Beantwortung möchte ich folgendes vorausschicken: Vermögensanlagen, bei denen Ein- und Auszahlungen stattfinden, werden überwiegend nur bei Banken stattgefunden haben. Diese aber scheiden für unsere Betrachtung aus, da die §§ 65, 66 AufwG. jede Aufwertung von Bankguthaben verbieten. Andere kaufmännische Unternehmungen werden solche Vermögensanlagen in der Regel nur in der Form von Anlagen ihrer Angestellten haben. Daß zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein Kontokorrentverkehr stattfindet, auch wenn der Arbeitnehmer einmal über dem Sparkonto eine Auszahlung macht, möchte ich bei der ganzen Natur des Dienstverhältnisses zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer für den Regelfall verneinen. Danach entfällt für die nachstehend zu untersuchenden Ansprüche das Aufwertungsverbot des § 65 AufwG.

Das Naheliegendste ist für die Aufwertung der vorgenannten Vermögensanlagen, zu unterscheiden zwischen Konten, welche vor dem 15. Juni 1922 abgehoben waren und solchen, welche diesen Tag überdauert haben.

1. Konten, welche vor dem 15. 6. 1922 ausgezahlt waren, kommen überhaupt nicht zur Aufwertung,
2. bei allen übrigen Konten werden alle Einzahlungen und Auszahlungen ab 1. 10. 1914*) in Goldmark umgerechnet, Auszahlungen und Einzahlungen von einander gekürzt, der verbleibende Goldmarksaldo per 1. 1. 1924 vorgetragen und mit 25 Prozent aufgewertet.

*) An diesem Tage waren 1000,— M. nach dem Dollarkurs nur noch 952 — M.

Gegen eine solche Praxis bestehen jedoch folgende Bedenken. Bei den Einzahlungen weiß man den Tag des Einganges und kann nach dem Kurse dieses Tages aufwerten. den Auszahlungen sieht man aber nicht an, aus welcher der eingezahlten Summen sie entnommen sind welche Geldentwertung deshalb bei ihnen zu berücksichtigen wäre. Will man einfach den Kurs des Auszahlungstages zugrunde legen, so wird man in vielen Fällen zu glatten Schenkungen an den Kreditor gelangen. Die Umrechnung müßte da sie ihre Begründung im AufwG. hat, nach dessen Meßzahlen erfolgen. Diese sind jedoch bekanntlich von 1920 bis Mai 1923 nur für Dekaden von Tagen aufgestellt und schaffen damit reichliche Fehlerquellen.*)

Hat z. B. ein Arbeiter am 9. eines Monats der Inflationsjahre einige tausend Mark eingezahlt und diesen selben Betrag am 11. desselben Monats abgehoben, wie es doch häufig der Fall war weil das Geld den Leuten unter den Fingern zerrann, so bekäme er nach der oben entwickelten Methode jetzt eine erhebliche Nachzahlung, weil die zweite Dekade des Monats gegenüber der ersten Dekade einen weiteren Marksturz aufweist. Dieser Marksturz hat sich aber nicht zwischen dem 9. und 11. abgespielt, im Gegenteil, die Mark ist in diesen drei Tagen ganz stabil geblieben, der Unterschied der Dekadenzahlen liegt vielmehr darin daß neun Tage mit starkem Marksturz nach dem 11. des Monats zusammengezählt sind. Der Arbeiter hat am 11. genau soviel ausgezahlt erhalten wie er am 9. eingezahlt hat. Er wird also rechtlos bereichert wenn er auf Grund einer Goldumrechnung nach den Maßzahlen des AufwG. eine Nachzahlung erhält.

M. E. ist von diesen Krediten aus der Inflationszeit durchweg zu sagen, daß sie als Papiermarkkredite gegeben und genommen worden sind, und daß es ihrem ganzen inneren Wesen bei Abschluß der Geschäfte widerspricht sie jetzt in Gold umzurechnen. Es gibt keine Mittel, die Summen, die über solche Konten seit dem 15. Juni 1922 gelaufen sind, ernsthaft zu berücksichtigen. Ich würde es deshalb für das richtigste halten, alle Ein- und Auszahlungen bis 15. Juni 1922 in Gold umzurechnen, alle nach diesem Tage erfolgten Ein- und Auszahlungen aber grundsätzlich unberücksichtigt zu lassen. Es werden in Gold umgerechnet in der Regel minimale Beträge sein, mit denen der Arbeitgeber nichts anfangen konnte, und die, wie so viele andere Millionen in der Inflationszeit verloren gegangen sind. Erfahrungsgemäß benutzen industrielle Unternehmungen die Einzahlungen ihrer Angestellten nicht zur Anschaffung von Waren oder Maschinen, sondern buchen sie beim Betriebskapital, dieses aber gerade haben die Unternehmungen verloren. Eine Gleichstellung dieser Spargelder mit den — aufwertungsbefreiten — Depositengeldern der Banken ist deshalb wirtschaftlich durchaus gerechtfertigt. Die Einzahler der Gelder werden, wie schon bemerkt, so gut wie gar nicht geschädigt, da die Sparbeträge aus der zweiten Hälfte des Jahres 1922 und dem Jahre 1923, in Goldmark umgerechnet, nur wenige Pfennige oder Mark sein würden. Dem minimalen Gewinn der Kreditoren steht aber eine ganz unverhältnismäßig große Arbeit beim Abrechnen dieser Beträge in Goldmark gegenüber.

Vorstehendes soll natürlich nur für die Fälle gelten, von denen man sagen kann: minima non curat praetor. Sind ausnahmsweise einmal große Beträge über ein solches Konto geleitet worden, ist der Nachweis einer beachtlichen Bereicherung des Unternehmens zu führen, dann erscheint allerdings die Aufwertung nach dem oben entwickelten Grundsatz gerechtfertigt.

*) Vgl. zur Kritik dieser Meßzahlen: Sontag, Hypothekengläubiger und Anleihebesitzer im Kampfe um ihr Recht (Berlin 1925) S. 20ff.

Es könnte mir noch eingewendet werden daß der Aufwertungsbetrag des einzelnen Angestellten ein Pfennigbetrag sein mag daß aber wenn ein Unternehmen viele Hunderte oder gar Tausende von Angestellten beschäftigt eine Gesamtsumme herauskommt welche dem Unternehmer geschenkt für diesen eine erhebliche Bereicherung bedeutet. Sollte dies ausnahmsweise der Fall sein so wäre die beste Lösung wenn die Angestelltenschaft sich bereit erklärte daß ein Pauschalbetrag der Unterstützungskasse der Angestellten oder einer ähnlichen sozialen Einrichtung zugeführt würde.

Ich bin mir bewußt daß dies keine befriedigenden Rechtsauslegungen sind daß insbesondere mein Vorschlag der Streichung dieser Papiermarkbeträge ein rigoroser ist, allein auf der Grundlage eines schlechten Gesetzes und der ungeheuerlichen Finanzwirtschaft der letzten Inflationszeit lassen sich eben keine befriedigende Lösungen aufbauen.

II.

Von Professor Dr. Ed. Heilfron, Geheimer Justizrat.

Die von Herrn Kammergerichtsrat Dr. Sontag vorstehend vorgeschlagene Regelung der Aufwertung von Depositenguthaben der Arbeitnehmer erscheint auch mir unbefriedigend. Die Reichsregierung könnte auf Grund von § 64 AufwG. u. a. über den Ausgleich der Guthaben durch geleistete Zahlungen nähere Bestimmungen erlassen; die Ordnung dieser Frage kann daher im Wege der Ausführungsverordnung geschehen. Die Erörterung hat also mit Rücksicht auf die Möglichkeit und Wahrscheinlichkeit einer alsbaldigen Regelung augenblickliche praktische Bedeutung.

Herr Dr. Sontag geht ganz richtig davon aus daß Konten, die am 15. 6. 1922 keinen Saldo mehr aufwiesen, von der Aufwertung ausgeschlossen bleiben müssen. Er will aber bei den Konten mit einem Saldo am 15. 6. 1922 bis zum 1. 10. 1914 zurückgehen an welchem Tage nach dem Dollarkurs 1000 Papiermark 952 Goldmark waren. Hier scheinen mir zwei bedenkliche Grundsätze aufgenommen zu sein: einmal die Umrechnung nach dem Dollar über die wir jetzt hinausgekommen sein müßten und ferner das Zurückgehen auf die Zeit vor dem 1. Januar 1918. An diesem Zeitpunkt, vor welchem die Papiermark als der Goldmark gleich vom Gesetz unterstellt wird sollte man nicht zu rütteln versuchen. Ebensowenig dürften die Unterschiede in der Dekadenberechnung der Aufwertungstabelle bis zum Juni 1923 in Rücksicht gezogen werden. Wenn ganz große Fragen in Betracht kommen, wie die Höhe des Aufwertungssatzes, der Zeitpunkt der Rückwirkung oder auch, wie ich in der Nummer (S. 1043) ausgeführt habe, der zu höchst unerwünschten Folgen führende § 4, so kann man an den Versuch einer Änderung des nach so unendlichen Wehen geborenen Gesetzes und seiner Grundlagen denken. Um derartige fundamentale Fragen handelt es sich hierbei jedoch nicht. Ich würde also vorschlagen, die Richtsätze des Aufwertungsgesetzes unangetastet zu lassen und zunächst, von § 18 ausgehend sozusagen eine Goldbilanz per 15. Juni 1922 festzustellen. Von da an sollten Ein- und Auszahlungen nach der Umrechnungstabelle in Gold berechnet werden. Sehr richtig bemerkt Dr. Sontag aber, daß hierdurch den Arbeitgebern eine sehr umfangreiche und vielfach nicht lohnende Arbeit aufgebürdet würde. Hier könnte aber eben die Durchführungsverordnung der Reichsregierung auf Grund des § 64 in der gleichen Weise eingreifen, wie dies im § 58 für die Sparkassenguthaben seitens der Obersten Landesbehörde möglich ist. Es könnte also ein Goldmarkbetrag bestimmt werden, den die Ein- und Auszahlungen erreichen müssen, um überhaupt berücksichtigt zu werden und es könnte ferner angeordnet werden, daß Ein- und Auszahlungen nach einem bestimmten Stichtag, etwa dem 1. Januar 1923, unberücksichtigt bleiben.

Praktische Aufwertungsfragen.

Von Professor Dr. Ed. Heilfron, Geheimer Justizrat

I. Der verderbliche § 4.

Daß die 2. Auflage der Aufwertungsordnung, das neue Aufwertungsgesetz, von allen Schlacken befreit und in Schönheit in der Praxis leben werde, nachdem die Dritte Steuernotverordnung durchaus nicht in Schönheit gestorben war, hat niemand erwartet. Man muß den Verfassern des Entwurfs und den Mitgliedern des Ausschusses schon dankbar sein, daß auf diesem gesetzgeberischen Neuland ein Werk erstanden ist, mit dem man die durch den Währungsverfall geschaffenen Verhältnisse einigermaßen in Ordnung bringen kann. Dem neuen Gesetz muß auch eine Bewährungsfrist zugebilligt werden, und eine grundsätzliche Änderung, wie sie von den streitbaren Mannen der Aufwertungsverbände sofort nach Verkündung des Gesetzes angestrebt worden ist, kann vorläufig nicht in Frage kommen. Wenn es sich aber herausstellt, daß einzelne Vorschriften zu katastrophalen, von den Gesetzgebern nicht geahnten Reflexwirkungen führen, dann ist keine Zeit zu verlieren, und derartige Gesetzgebungsmängel müssen unverzüglich beseitigt werden.

Zu diesen Mängeln des Aufwertungsgesetzes, die schon nicht mehr unter der liebevollen Bezeichnung „Schönheitsfehler" registriert werden können, gehört der § 4. Unter der Herrschaft der 3. StNV. war streitig geworden, was eintreten solle, wenn einmal die persönliche Forderung im Werte gegenüber der dinglichen Belastung zurückbleiben sollte. Die einen konstruierten dann eine Eigentümer-, die anderen eine Gläubigergrundschuld. Diese Streitfrage sollte bereinigt werden, und das geschah durch den § 4, der dekretiert, daß Hypotheken niemals höher aufgewertet werden dürfen als die durch sie gesicherten Forderungen. Damit hatte man die Rechtslehre glücklich gerettet; die Gesetzgeber konnten sich eine Hypothek ohne Forderung nicht denken. Die wirtschaftlichen Folgen dieser Rettung der Begriffsjurisprudenz sind aber erschütternd.

Der deutsche Staatsbürger A. hat in der Inflationszeit sein Grundstück an den Ausländer B. verkauft, die erhaltenen Millionen in Effekten angelegt und ist verarmt. Die auf dem Grundstück des B. für C. ruhende, von ihm in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommene Hypothek müßte mit 25 Prozent aufgewertet werden, und C. ist glücklich, daß er wenigstens ¼ des Geldes gerettet hat. Die Aufwertungsstelle fordert ihn auf seine Anmeldung auf, den persönlichen Schuldner zu benennen. Jetzt beginnt, wie das verdiente Mitglied des Aufwertungsausschusses, Landgerichtsdirektor Dr. Wunderlich, jüngst in einem Vortrage sagte, die groteske Suche nach dem persönlichen Schuldner. C. nimmt als selbstverständlich an, daß der reiche Herr B. auch persönlich haftet. Als er dies der Aufwertungsstelle aber nachweisen soll, stellt sich heraus, daß, wie ich dies bereits in einem früheren Aufsatz dargelegt habe, weder § 416 noch § 415 BGB. in der Inflationszeit von irgendeinem Verkäufer beachtet worden ist. Persönlicher Schuldner ist also im Normalfall — Herr Wunderlich meinte in 95 Prozent aller Fälle, und dies wird ganz richtig sein — A. persönlicher Schuldner geblieben. Dieser weist seine Vermögenslosigkeit nach. Die persönliche Forderung fällt auf 15 Prozent zusammen und damit auch die Hypothek.

Bei Aufwertung kraft Rückwirkung kann die persönliche Forderung nach § 15 völlig ausfallen und damit auch die Hypothek. Ich hatte s. Zt. zu dem Ausweg geraten, noch jetzt mit dem Verkäufer ein Schuldübernahmeabkommen gemäß § 415 zu schließen und halte diesen Weg auch heute noch für gangbar. Inzwischen ist mir aber von mehreren Seiten mitgeteilt worden, daß Aufwertungsberater die Veräußerer anlernen, den § 4 als Erwerbsquelle zu benutzen: sie setzen sich auf die Aufforderung des Erwerbers an den Veräußerer um Mitteilung von der Schuldübernahme gemäß § 415 mit dem Erwerber in Verbindung und machen das Geschäft mit ihm als Metageschäft. Sie erklären ihm, wenn er Ihnen die Hälfte des dadurch Ersparten abgebe, würden Sie diese Mitteilung unterlassen, so daß er von der Hypothek überhaupt frei werde.

Es liegt auf der Hand, daß dieser Zustand nicht andauern kann. Rechtsanwalt Dr. Adolf Hollaender hat in seinem Aufsatz in dieser Nummer, S. 1050, einen Weg angegeben, auf dem dem Gläubiger zu helfen wäre. Es ist zu hoffen, daß die Praxis diesen oder einen anderen Ausweg finden wird. Die Angelegenheit ist aber zu drängend und die Gefahr formaljuristischer Entscheidungen zu naheliegend, als daß man warten könnte. Hier muß der Gesetzgeber, und zwar mit Rückwirkung bis zum 15. Juli 1925, eingreifen. § 4 müßte etwa den Zusatz bekommen: „Hat bei Veräußerung eines Grundstücks der Erwerber die auf dem Grundstück ruhenden Hypotheken in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen, so gilt er neben dem bisherigen Schuldner in Höhe von 25 v. H. des Goldmarkbetrages als persönlicher Schuldner." Damit wäre der sehr vernünftige Grundsatz des Preußischen Eigentumserwerbsgesetzes vom 5. Mai 1872 wieder hergestellt.

II. Das Kammergericht zur Berechnung der Kaufgeldhypothek.

Die Restkaufgeldforderung wurde schon nach § 7 der Ersten Durchführungsverordnung zur 3. StNV. und wird heute nach § 10 des AufwG. „individuell" bewertet. Unter der Herrschaft der 3. StNV. war bekanntlich zwischen dem Aufwertungssenat des Kammergerichts und dem Reichsgericht eine gewisse Meinungsverschiedenheit über die bei der Aufwertung zu berücksichtigenden Umstände entstanden. Das Kammergericht hatte (9. AW. II 33. 24) das Verhältnis des Restkaufgeldbetrages zum Grundstückswert im Augenblick der Veräußerung als maßgebenden Individualfaktor bezeichnet, in dem es ausführte:

„Es ist in der Regel davon auszugehen, daß der mit dem Erwerber des Grundstücks vereinbarte Kaufpreis dem damaligen Werte des Grundstücks entsprach. Nach Feststellung des Wertes des Grundstücks zur Zeit der Entscheidung über die Aufwertung — Neuanschaffungen und Verbesserungen sind in Abzug zu bringen — ist derjenige Bruchteil des Wertes, den die Restkaufgeldforderung im Verhältnis zum Werte des Grundstücks darstellte, vom jetzigen Werte des Grundstücks zu berechnen. Die so gefundene Summe stellt den Normalbetrag der Aufwertung oder wenigstens den Ausgangspunkt für die Berechnung des Aufwertungsbetrages dar. Die Art des Grundstücks (ländliches, städtisches, gewerbliches), der Einfluß der Zwangswirtschaft, die gesteigerte steuerliche Belastung des Grundstücks und die persönlichen Verhältnisse der Beteiligten werden es in vielen Fällen angebracht erscheinen lassen, unter diesen Normalbetrag hinunterzugehen."

Aber schon am 5. Februar 1925 erläuterte der Senat (9. AW. 19. 25) die vorstehende Entscheidung mit Rücksicht auf die Anfechtungen, die sie in der Rechtslehre erlitten hatte, dahin:

„Der nach dem Wertverhältnis errechnete Betrag ist kein starrer Satz, von dem nicht abgegangen werden darf, sondern der nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB.) vorzunehmende Interessenausgleich erheischt, daß den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls weitgehendst Rechnung getragen und je nach Lage des Einzelfalls mehr oder weniger unter diesen Satz hinuntergegangen wird."

Später nahm das Reichsgericht in seinem Beschluß vom 17. Juni 1925 (V. B. 14/25) zu der Entscheidung des Kammergerichts Stellung und führte u. a. aus:

„Der gegenwärtige Grundstückswert kann keinesfalls ausschließlich zugrunde gelegt werden. Der Maßstab, nach dem die eingetretene Veränderung des Grundstückswerts bei der Aufwertung des Restkaufgeldes zu berücksichtigen ist, kann immer nur die Vergleichung des Wertes des Restkaufgeldes, gemessen an seiner damaligen Kaufkraft, mit dem Grundstückswert zur Zeit des Vertragsabschlusses bilden. Dieser Grundstückswert kann aber

nicht ohne weiteres mit dem vereinbarten Kaufpreis gleichgesetzt werden. Es kann nicht Aufgabe der Aufwertung des Kaufpreises sein, den bei der Preisbestimmung untergelaufenen, das Wesen und das Maß der Geldentwertung verkennenden Fehler, auszugleichen; die Aufgabe der Aufwertung des Kaufpreises liegt lediglich in der Ermittlung des Betrages in Reichsmark, der unter Berücksichtigung der damaligen und der gegenwärtigen Wirtschafts- und Währungsverhältnisse dem vereinbarten Papiermarkpreis entspricht. Der gegenwärtige Grundstückswert ist nur einer der mehreren Faktoren, die für den nach der Gesamtlage der auf beiden Seiten vorhandenen berechtigten Interessen vorzunehmenden Interessenausgleich in Betracht kämen."

Die außerordentlich wichtige Frage ist jetzt durch eine sehr ausführliche grundsätzliche Entscheidung des (9.) Aufwertungssenats des Kammergerichts, also der höchsten preußischen Aufwertungsstelle, geklärt worden. Der Senat hat in besonders dankenswerter Weise alle für die Berechnung der Restkaufgeldforderung in Betracht zu ziehenden Umstände zusammengestellt und bewertet. Der Beschluß vom 1. Oktober 1925 (9. AW. 20. 24) beginnt mit der Feststellung, daß es

„die Aufgabe der unter dem rechtlichen Gesichtspunkt des § 242 BGB. stehenden Aufwertung ist, die durch den Währungsverfall betroffenen Kaufgeldforderungen den jetzt maßgebenden Wertverhältnissen anzupassen. Es ist daher bei der Aufwertung regelmäßig von dem Vertragspreise auszugehen und zu ermitteln, welcher Geldbetrag jetzt dem inneren Werte der Kaufgeldforderung zur Zeit der Vereinbarung oder seiner damaligen Kaufkraft entspricht."

Der Beschluß geht alsdann auf die Maßstäbe ein, nach denen der Kaufpreis umzuwerten sei, und führt aus, daß alle in Betracht kommenden Umrechnungsformen: der Dollar, die Meßzahl des Aufwertungsgesetzes, die Reichsrichtzahl und die Zeilersche Umwertungszahl zum Vergleiche herangezogen werden, aber nicht die alleinige Grundlage für die Aufwertung der Kaufgeldforderung bilden können, weil sie der erhöhten Kaufkraft der Mark auf dem Grundstücksmarkt nicht gerecht werden. Zur Feststellung des wirklichen inneren Wertes der Kaufgeldforderung sei die Kaufkraft der Mark auf dem Grundstücksmarkt mit zu berücksichtigen; nur so ließe sich die für diesen Fall vorgeschriebene individuelle Aufwertung gerecht durchführen.

Der Beschluß fährt alsdann fort:

„Die Feststellung des inneren Werts des Kaufgeldes nach der Kaufkraft auf dem Grundstücksmarkt läßt sich für die Inflationszeit mangels eines allgemeinen Grundstücksindex in der Regel nicht anders durchführen, als daß man von dem jetzigen Grundstückswerte denjenigen Bruchteil errechnet, der dem Verhältnis des Restkaufpreises zum damaligen wirklichen Werte des Grundstücks entspricht. Als Grundstückswert ist im allgemeinen der Verkaufswert einzusetzen. Es ist deshalb zur Feststellung des wirklichen Wertes zur Zeit des Vertragsschlusses von den damals herrschenden Anschauungen auszugehen und zu ermitteln, welcher Preis (in Papiermark ausgedrückt) damals üblich war, welche Preise damals tatsächlich für Grundstücke gleicher Art gezahlt wurden. Eine andere objektive Feststellung des „wirklichen Wertes" ist für die Käufe, die in der Zeit „der allgemeinen Wertverfälschung und Begriffsverwirrung" (Abraham, Aufw.-Gesetzgebung S. 86) abgeschlossen sind, unmöglich (vgl. Locher, JW. 1925 S. 768, Mügel ebenda S. 463, Abraham a. a. O. S. 49, Wassermann, Leipz. Z. 1925 S. 747), denn es fehlte der damaligen Zeit ein zuverlässiger Wertmesser. Es geht nicht an, daß man jetzt nachträglich den Kaufpreis in Dollargoldmark oder Reichsindexgoldmark umrechnet und den gefundenen Betrag als „Goldwert" annimmt. Damit würde man an die Stelle der früheren Wertverfälschung eine andere setzen. Die Vertragschließenden haben — wenigstens in der Regel — an einen solchen Goldwert nicht gedacht, sie haben vielmehr die Grundstücke nach Papiermark bewertet und deshalb kann auch der Wert zur Zeit des Vertragschlusses nur in Papiermark festgestellt werden. Jede andere Wertfeststellung für den hier in Frage kommenden Zweck ist abzulehnen, da sie den besonderen Verhältnissen der Inflationszeit nicht Rechnung tragen würde.

In welcher Weise die Aufwertungsstelle im übrigen die Ermittelung des Papiermarkwertes zur Zeit des Vertragsschlusses vorzunehmen hat, muß ihrem pflichtmäßigen Ermessen überlassen bleiben. Eine allgemeine Richtschnur läßt sich hier nicht aufstellen. Die Aufwertungsstelle wird aber im einzelnen Falle prüfen müssen, ob nicht die Umstände des Falles dafür sprechen, daß die Parteien zu dem Preise gekauft und verkauft haben, den man für den Wert des Grundstücks für den angemessenen Preis hielt (vgl. Abraham a. a. O. S. 49, Locher a. a. O. S. 781), und sie wird auf Grund ihrer Kenntnis der einschlägigen Verhältnisse insbesondere des Grundstücksverkehrs in ihrem Bezirk während der Inflationszeit, im einzelnen Falle dazu gelangen können, den vereinbarten Kaufpreis als Papiermarkwert zur Zeit des Vertragsschlusses festzustellen, ohne erst umständliche Ermittelungen veranstalten zu müssen. Nicht selten wird sie aber auch ohne weiteres aus der Art des Vertrages oder den besonderen Umständen des Falles entnehmen können, daß der vereinbarte Preis hinter dem wirklichen Wert zurückbleibt. Ersteres ist z. B. in der Regel bei Gutsüberlassungsverträgen der Fall, bei denen erfahrungsgemäß der Übernahmepreis erheblich niedriger zu sein pflegt, als der wirkliche Wert. Was den gegenwärtigen Grundstückswert anlangt, so sind etwaige Neuanschaffungen und Verbesserungen, die inzwischen vorgenommen sind, in Abzug zu bringen. Auch der Vorteil einer nachträglichen Wertsteigerung des Grundstücks, die auf besonderen, nicht durch den Währungsverfall beeinflußten Umständen beruht, z. B. die Anlage eines Bahnhofs oder einer Villenkolonie, kommt dem Käufer zugute. Der Vorteil eines besonders billigen Kaufs muß dem Käufer verbleiben. Ein solcher liegt aber nicht schon dann vor, wenn der Kaufpreis, nach den jetzigen Verhältnissen beurteilt, besonders niedrig erscheint, sondern nur, wenn er hinter den sonst für solche Grundstücke in der fraglichen Zeit gezahlten Preisen und damit hinter dem wirklichen damaligen Werte zurückblieb.

Neben den bisherigen Berechnungsmaßstäben (Faktoren) für die Aufwertung sind aber noch weitere Gesichtspunkte zu verwerten. Nach der ständigen Rechtsprechung des Reichsgerichts ist es die Aufgabe des über das Maß der Aufwertung entscheidenden Richters, eine gerechte und billige Abwägung und Ausgleichung der beiderseitigen Interessen unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalles und unter Vermeidung einer ungerechtfertigten Bereicherung, jedoch auch ohne Schädigung des Aufwertungspflichtigen vorzunehmen (vgl. die in dem Beschl. des KG. v. 5. 2. 25 JW. 1925 S. 630 angeführten Entscheidungen des Reichsgerichts). Hiernach werden insbesondere die persönlichen Verhältnisse der Parteien, namentlich ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse, die Art des Grundstücks (städtisches oder ländliches oder gewerblich benutztes), der Einfluß der Wohnungszwangswirtschaft, die erhöhte steuerliche Belastung der Grundstücke und die Notwendigkeit der Erhaltung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Eigentümers zu berücksichtigen sein.

Welche Bedeutung jedem der für die Berechnung des Aufwertungsbetrages in Betracht kommenden Maßstäbe und Gesichtspunkte beizulegen ist, darüber hat die Aufwertungsstelle auf Grund pflichtmäßigen Ermessens nach der besonderen Lage des Einzelfalles zu entscheiden. Ein neuer rechtlicher Gesichtspunkt, der unter der Herrschaft der 3. StNVO nicht in Frage kam, zwingt jedoch dazu, der nach dem Grundstückswertverhältnis berechneten Kaufkraft der Kaufgeldforderung bei Vertragsschluß eine besondere Bedeutung beizumessen, wenn sie auch keineswegs ausschließlich zugrunde zu legen ist.

Das Kammergericht hat in ständiger Rechtsprechung bei Restkaufgeldforderungen eine Aufwertung über 100 Prozent des Dollargoldmarkbetrages für zulässig erklärt und den nach dem Wertverhältnis errechneten Betrag als Ausgangspunkt für die Berechnung des Aufwertungsbetrages hingestellt (vgl. KG. JW. 1924 S. 2002, 1925 S. 630). Für eine mechanische Aufwertung entsprechend der Steigerung des Grundstückswertes ist das Kammergericht, wie vielfach irrtümlich infolge unzulänglicher Beachtung der Gründe der erwähnten und späterer Entscheidungen angenommen ist, niemals eingetreten. Die Rechtsprechung des Kammergerichts ist in den Beratungen des Reichstagsausschusses für das Aufwertungsgesetz viel erörtert worden (vgl. Ausschußbericht S. 9, 32, 43). Man hielt es aus wirtschaftlichen und rechtlichen Gründen für erforderlich, der Rechtsprechung des Kammergerichts entgegenzutreten, und fügte deshalb den Absatz 3 des § 10 AufwG. ein, der für Kaufgeldforderungen und Ansprüche aus Gutsüberlassungsverträgen aus der Zeit bis zum 1. Januar 1922 die Aufwertung auf 75 bzw. 100 Prozent beschränkt. Während zunächst in der Kommission Neigung bestand, bei sämtlichen freiaufwertbaren Forderungen die Aufwertung auf 100 Prozent zu beschränken, drang doch schließlich die Meinung durch, daß die in der Zeit der stärksten Inflation (vom 1. Januar 1922 ab) gezahlten geringfügigen, zu der Substanz der veräußerten Sachen in keinem Verhältnis stehenden Preise es dringend erheischten, den Inflationsverkäufern entgegenzukommen und hier eine Aufwertung über 100 Prozent zuzulassen. Man hat also wegen der ungewöhnlichen Preisbildung bei den Inflationsverkäufen vom 1. Januar 1922 ab die Bedenken gegen die Rechtsprechung des Kammergerichts nicht für durchgreifend erachtet, vielmehr der Rechtsentwickelung insoweit freie Bahn gelassen. Das Kammergericht hält es hiernach, und zwar nicht nur auf Grund des § 242 BGB., sondern auch auf Grund der in § 10

Abs. 3 AufwG. getroffenen Regelung für zulässig, den gegenwärtigen Grundstückswert in besonderem Maße zu berücksichtigen, allerdings nur zusammen mit den anderen in Betracht kommenden Berechnungsmaßstäben und Gesichtspunkten.

Wie die Aufwertungsstelle den Aufwertungsbetrag nach den vorerörterten Gesichtspunkten zu berechnen hat darüber läßt sich eine allgemeine Regel nicht aufstellen Sollte die Aufwertungsstelle im Einzelfalle es für angezeigt erachten, den nach dem Grundstückswertverhältnis errechneten inneren Wert der Kaufgeldforderung als Ausgangspunkt für die Berechnung des Aufwertungsbetrages zu nehmen, so wird hiergegen, sofern auch die anderen Berechnungsmaßstäbe und Gesichtspunkte herangezogen werden, nichts einzuwenden sein.

Das Kammergericht glaubt mit den dargelegten Grundsätzen auf dem Boden des Beschlusses des Reichsgerichts vom 17. Juni 1925 V. B. 14/25 (abgedruckt bei Schlegelberger-Harmening AufwG. S. 382) zu stehen. Sollte aber eine Abweichung bei der Auslegung einer reichsgesetzlichen Vorschrift anzunehmen sein, so läge doch kein Anlaß vor, gemäß §§ 28 Abs. 2, 3, RFGG. 74 Abs. 1 AufwG. die Sache dem Reichsgericht vorzulegen. Denn das Kammergericht entscheidet hier auf Grund des § 242 BGB. in Verbindung mit dem Aufwertungsgesetz, insbesondere dem § 10 Abs. 3, während das Reichsgericht seine Entscheidung unter der Herrschaft der 3. StNVO. auf Grund des § 242 BGB. erlassen hat."

III. Aufwertung der Ausstattung.

In einem am 17. September 1925 vom Reichsgericht entschiedenen Falle (IV. 159/25) wurde über die Frage der Höhe einer Ausstattungsrente gestritten. Das Kammergericht hat $33^1/_3$ Prozent des bei der Verheiratung der Tochter des Beklagten von diesem versprochenen Wirtschaftszuschusses zugebilligt und das Reichsgericht hat das Urteil bestätigt. Diese Entscheidung ist in dieser Form durch die Tageszeitungen gegangen, ist aber geeignet, bei nichtsachkundigen Lesern Irrtümer hervorzurufen. Die Aufwertung solcher Renten erfolgt stets nach Treu und Glauben und den Verhältnissen des Versprechenden und des Versprechensempfängers, also „individuell". Die Mitteilung des in einem Falle zugestandenen Satzes erweckt aber erfahrungsgemäß bei Laien die Anschauung, daß dieser Satz nun immer einzuhalten ist. Darauf müßte bei Mitteilung solcher Urteile in Tageszeitungen stets hingewiesen werden. Ich mache auf diese psychologische Einstellung deswegen aufmerksam, weil kein Tag vergeht, an dem ich nicht einen wegen der Aufwertungshöhe der persönlichen, einer Kaufgeldhypothek zugrunde liegenden Forderung Anfragenden belehren muß, daß die Sätze von 75 und 100 v. H. in § 10 III und der Satz von 25 v. H. bei nicht hypothekarisch gesicherten Vermögensanlagen zu § 63 I nicht feste, sondern Höchstsätze darstellen und die Berechnung des Prozentsatzes erst durch die Aufwertungsstelle oder das Prozeßgericht erfolgen kann.

IV. Darlehen an Gemeinden.

Ein Stadtrat hatte vor dem Kriege der Gemeinde, in deren Dienst er ehrenamtlich tätig war, zum Bau eines Elektrizitätswerkes 300 000 M. als Darlehen gegen 4prozentige Verzinsung gewährt und darüber einen Schuldschein erhalten. Anfang 1923 zahlte die Gemeinde ihm das Darlehen in Papiermark zurück. Einen Vorbehalt wagte der Gläubiger aus Furcht vor einem damals ziemlich aussichtslosen Prozeß nicht zu machen. Er nahm das Geld zurück und händigte den Schuldschein aus. Auf seine Anfrage, wie hoch die Aufwertung für ihn zu berechnen sei, mußte ihm geantwortet werden, daß er alles verloren habe.

Dieses unerfreuliche Ergebnis folgt aus der in den §§ 40 III und 30 II des Anleiheablösungsgesetzes geschehenen Gleichstellung der Anleihen mit „Darlehen, über die Schuldscheine ausgestellt sind". Man kann die Vorschriften des Anleiheablösungsgesetzes, so grausam sie im einzelnen Falle wirken mögen, verstehen, wenn es sich um Massenpapiere handelt, die in viele Hände gelangt sind. Hat eine Gemeinde aber von einem einzelnen ein Darlehen aufgenommen, so ist dies fast immer geschehen zur Erreichung werbender Zwecke. Wäre eine bloße Quittung und kein Schuldschein seitens der Gemeinde ausgestellt worden, so läge eine Vermögensanlage vor, die nach § 63 AufwG. bis zu 25 Prozent aufzuwerten wäre. Ist aber zufällig außer der Empfangsbescheinigung auch noch der Zinssatz angegeben, so fällt das Geschäft unter das Anleiheablösungsgesetz, und wenn der Schuldschein vorbehaltlos zurückgegeben ist, erhält der Gläubiger nicht einmal Ablösungsanleihe. Die Landesgesetze könnten nach § 40 II derartige Fälle einer ganz besonders groben Unbilligkeit anders regeln; es ist aber sehr zweifelhaft, ob sie sich mit diesen Sonderfällen beschäftigen werden.

V. Die Anfechtung von Vergleichen.

Im Normalfall hat der Gläubiger in der Rückwirkungszeit einen Vergleich zu einem hinter dem gegenwärtigen Aufwertungsgesetz von 25 v. H. zurückbleibenden, also für ihn ungünstigeren Hundertsatz geschlossen. Mir sind aber in jüngster Zeit mehrere Fälle vorgetragen worden, in denen geschäftsunkundige Grundstückseigentümer — es waren in allen Fällen Witwen — von den geschäftsgewandten Gläubigern veranlaßt wurden, weitaus höhere Prozentsätze (in einem Falle 60 Prozent!) zu bewilligen. Schlegelberger meint in Anm. 3 zu § 67: „Hat der Gläubiger durch den Vergleich mehr als 25 v. H. erhalten, so behält es hierbei sein Bewenden". Das mag der Absicht der Verfasser des Gesetzes entsprochen haben; der maßgebende Gesetzeswortlaut rechtfertigt diese Auslegung aber nicht. § 67 II Satz 1 sagt: „Der Aufwertung nach den Vorschriften dieses Gesetzes — also zu 25 Prozent — steht ein Vergleich nicht entgegen, wenn er in der Zeit vom 15. Juni 1922 bis zum 14. Februar 1924 geschlossen ist." Daß ein solcher Vergleich nur von dem geschädigten Gläubiger nicht auch von dem ausnahmsweise einmal geschädigten Eigentümer oder Schuldner anfechtbar ist, ist in diesem Satze jedenfalls nicht zum Ausdruck gelangt. Bedenklich ist nur der nächste Satz, wonach der Vergleich unanfechtbar bleibt, wenn der Gläubiger im Betriebe seines Kaufmannsgewerbes den Vergleich geschlossen hat. Aus dieser Hervorkehrung der Stellung des Gläubigers könnte man schließen, daß nur der Gläubiger anfechtungsberechtigt wäre. Es käme sonst das merkwürdige Ergebnis heraus, daß wenn ein Kaufmann den Grundstückseigentümer zu einer Überbewertung veranlaßt hat, der letztere den Vergleich nicht anfechten könnte, wohl aber, wenn ein schlauer Privatmann der Gläubiger gewesen ist.

So werden bei der praktischen Beschäftigung mit den Aufwertungsgesetzen tagtäglich neue Zweifel aufgeworfen, deren Entscheidung nach dem Gesetz schwierig ist. Den Gesetzgebern ist daraus ein Vorwurf nicht zu machen; denn es handelt sich um legislatorisches Neuland, dessen restlose Auflockerung auch den fleißigen Herren vom Reichsjustizministerium und vom Reichstagsausschuß nicht möglich gewesen ist.

Die Wiedereintragung gelöschter Hypotheken.

Von Rechtsanwalt Dr. Carl Becher, Berlin

Durch die Rückwirkung der Hypothekenaufwertung sind die Grundbücher in weitgehendem Umfange unrichtig geworden. Der Hypothekengläubiger, der in der Zeit zwischen dem 15. Juni 1922 und dem 14. Februar 1924 das Hypothekenkapital in Papiermark zurückerhalten und daraufhin löschungsfähige Quittung erteilt hat, wird jetzt so behandelt, als wenn diese Zahlung überhaupt nicht geleistet worden wäre. Es steht ihm somit nach wie vor seine Hypothek zu und er kann die Wiedereintragung im Grundbuch beantragen. Diese Rechtslage erfährt aber dadurch eine einschneidende Änderung, daß die Vorschriften über den öffentlichen Glauben des Grundbuchs ausdrücklich aufrechterhalten worden sind. Darin liegt ein Doppeltes: Eine Wieder-

eintragung der Hypothek findet überhaupt nicht statt, wenn nach der Löschung oder zugleich mit dieser ein Eigentumswechsel stattgefunden hat und ferner die Wiedereintragung findet nicht mit dem alten Range statt, soweit nach der Löschung der Hypothek neue Hypotheken aufgenommen sind, vorausgesetzt, daß entweder der neue Grundstückseigentümer oder der spätere Hypothekengläubiger gutgläubig im Sinne des § 892 BGB. gewesen sind, d. h. die Unrichtigkeit des Grundbuchs darf ihnen nicht bekannt gewesen sein. Wann ist dies der Fall? Für das Bürgerliche Gesetzbuch war diese Frage in Rechtsprechung und Schrifttum ganz einheitlich dahin entschieden, daß nur eine positive Kenntnis von der Unrichtigkeit des Grundbuchs den gutgläubigen Erwerb hindert; nicht dagegen genügt es, daß der Erwerber die Unrichtigkeit hätte kennen müssen, selbst wenn diese Unkenntnis grob fahrlässig gewesen wäre. An und für sich wäre es selbstverständlich, daß diese Grundsätze auch auf die Aufwertung Anwendung finden. Hier zeigt sich aber wieder mit aller Deutlichkeit, daß die ganze Frage der Aufwertung in erster Linie eine Anschauungsfrage ist und daß selbst gegenüber dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte des Gesetzes Freunde und Gegner der Aufwertung sich sogar auf dem Rechtsboden des Gesetzes nach wie vor weiter bekämpfen. Wer aufwertungsfreundlich ist, sucht nach Mitteln und Wegen, um den Kreis derjenigen, denen die Aufwertung zugute kommt, möglichst weit zu ziehen, und so ist es nicht erstaunlich, daß über eine so grundlegende Frage, wie sie der öffentliche Glaube des Grundbuchs ist und über die es nach bürgerlichem Recht kaum einen Zweifel gibt, für das Aufwertungsrecht ganz auseinandergehende Meinungen vertreten werden. Es wird nämlich behauptet, daß der gute Glaube schon dann ausgeschlossen ist, wenn der Erwerber des Grundstücks oder der spätere Hypothekengläubiger gewußt hat, daß eine gelöschte Hypothek auf Grund einer unzureichenden Zahlung gelöscht ist, d. h. praktisch versagt in allen Fällen der gute Glaube, denn da die Hypotheken in Papiermark zurückgezahlt sind, so waren alle Zahlungen unzureichend gewesen. Diese Ansicht, die insbesondere von Mügel vertreten wird, findet im Gesetz keine Stütze und sie läßt sich wohl nur daraus erklären, daß auch heute noch dem Urteil des Reichsgerichts vom 28. November 1923, welches zum ersten Male die Aufwertung der Hypotheken grundsätzlich zugelassen hat, ein Vorrecht vor dem Aufwertungsgesetz zugesprochen wird, trotzdem gerade der Gesetzgeber, soweit die Hypotheken in Frage kommen, die Aufwertung im Gegensatz zu diesem Urteil endgültig hat regeln wollen. Die Grundfrage bei der gesamten Aufwertungslehre ist folgende: Welche Bedeutung hat der Zwangskurs des Geldes? Während man bis zum 28. November 1923 davon ausging, daß Mark = Mark ist und diese Forderung mit dem Zwangskurs des Geldes begründete, erklärte das Reichsgericht in diesem Urteil, daß die Frage des Zwangskurses bei den Formen, die die Geldentwertung angenommen habe, für das bürgerliche Recht nicht mehr ausschlaggebend sein dürfe, sondern daß es immer Sache des einzelnen Falles wäre, ob und inwieweit eine in Papiermark geleistete Zahlung Erfüllung bedeutet oder nicht. Es ist bekannt, daß man gegenüber diesem Urteil des Reichsgerichts im Reichsfinanzministerium erwogen hatte, die Aufwertung zu verbieten, d. h. dies hätte, wie mit Recht die so viel geschmähte Denkschrift des Reichsfinanzministeriums hervorhebt, nichts anderes bedeutet, als die nochmalige Wiederholung der währungsrechtlichen Vorschrift, daß die Reichsbanknoten und Reichskassenscheine in ihrer Eigenschaft als gesetzliches Zahlungsmittel Zwangskurs zum Nennwert haben. Hiervon wurde dann aus politischen Gründen Abstand genommen. Es kam die Dritte Steuernotverordnung und dann das Aufwertungsgesetz. Aus dem Wortlaut des Aufwertungsgesetzes im § 15 ergibt sich aber mit aller Deutlichkeit, daß der Gesetzgeber grundsätzlich auf dem Standpunkt stand, daß an und für sich, wenn in Papiermark in der Zeit vom 15. Juli 1922 bis zum 14. Februar 1924 gezahlt war und der Gläubiger diese Leistung angenommen hatte, damit das Recht erloschen war und kraft positiver Gesetzesbestimmung sollte dieses einmal erloschene Recht nunmehr wieder aufgewertet werden. Nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts war, wie gesagt, die Rechtslage anders. Danach war von Fall zu Fall zu entscheiden, ob und inwieweit die Papiermarkzahlung die Hypothek zum Erlöschen gebracht hat oder nicht. Es geht daher fehl, wenn man auch jetzt noch von diesem Reichsgerichtsurteil aus das Aufwertungsgesetz auslegen will. Man muß vielmehr daran festhalten, daß an und für sich auch die Papiermarkzahlung die Hypothek zum Erlöschen gebracht hat, so daß derjenige, der später das Grundstück oder eine spätere Hypothek erwarb, durch den öffentlichen Glauben des Grundbuchs vollständig geschützt ist. Der Hypothekengläubiger kann sich dann also nur an seinen persönlichen Schuldner halten und darf nicht Wiedereintragung der gelöschten Hypothek beantragen. Die Erörterung dieser Frage zeigt aber, wie sehr die Wirtschaft unter der Unsicherheit der Verhältnisse zu leiden hat, denn wenn schließlich über eine so grundlegende Frage des Gesetzes die Ansichten derart weit auseinandergehen, dann kann man sich nicht wundern, wenn die bisherigen Auswirkungen des Aufwertungsgesetzes für den Grundstücksverkehr sehr schädlich gewesen sind.

Dingliches Recht und persönliche Forderung im Aufwertungsgesetz.

Von Rechtsanwalt Dr. Adolf Hollaender, Berlin.

Nach § 11 der Dritten Steuernotverordnung war es zweifelhaft, ob der Hypothekengläubiger, der die Zahlung des Nennbetrages in Papiermark vorbehaltlos angenommen, aber keine Löschungsbewilligung erteilt hatte, das dingliche Recht der Hypothek mit dem Anspruch auf Aufwertung verloren hatte. Das Reichsgericht hatte sich auf einen dem Hypothekengläubiger günstigen Standpunkt gestellt (JW. 1925 S. 45). In bewußtem Gegensatz hierzu stellt sich das Aufwertungsgesetz in § 4 auf den Standpunkt, daß Hypotheken nicht höher aufgewertet werden dürfen als die durch sie gesicherten Forderungen (vgl. ebenso bereits § 2 I, Satz 5 des ersten Entwurfs eines Aufwertungsgesetzes). Die Materialien zum Aufwertungsgesetz ergeben, daß man sich über die wirtschaftlichen Auswirkungen der neuen Vorschrift nicht in vollem Umfang klar geworden ist. Man hat klargestellt, daß dem Gläubiger, der eine Darlehnsschuld vorbehaltlos angenommen, die Löschung aber nicht bewilligt hatte, die Hypothek nicht als Gläubigergrundschuld zusteht, hat aber neue, praktisch viel bedeutsamere Zweifel geschaffen.

Nach § 1138 BGB. ergreift der gutgläubige Erwerb der Hypothek auch die Forderung; eine Hypothek wird als Hypothek erworben, auch wenn das Grundbuch insofern unrichtig ist, als in Wirklichkeit infolge Fehlens einer Forderung nur eine Grundschuld besteht. Es kann nicht angenommen werden, daß diese allgemeine Bestimmung des bürgerlichen Rechts durch § 4 für das Aufwertungsgesetz ausgeschaltet wird. Hat z. B. ein Hypothekengläubiger im Jahre 1914 eine Darlehnshypothek gutgläubig erworben und erweist sich, daß das Darlehn getilgt war, so hat der Hypothekengläubiger gegenüber dem Eigentümer trotz Fehlens der persönlichen Forderung Anspruch auf Aufwertung (ebenso Mügel, zu § 4 Anm. 3, und Abraham-Loebinger, zu § 4, Vorbem. II). Es ist bezeichnend, daß sich die Referenten des Gesetzes, Schlegelberger-Harmening und Quassowski, in ihren Kommentaren zu dieser wichtigen Frage überhaupt nicht äußern.

Praktisch weit wesentlicher als das Verhältnis des § 1138 BGB. zu § 4 AufwG. ist die Frage, ob die Herabsetzung der persönlichen Forderung auf Grund des § 9, die Herabsetzung oder der Fortfall der persönlichen Forderung auf Grund des § 15 das dingliche Recht, das Recht gegen den Eigentümer des Grundstücks, beeinflußt. Schlegelberger-Harmening zu § 4 Anm. 4, Quassowski zu § 4 Anm. II stehen auf dem Standpunkt, daß durch die Herabsetzung und den Fortfall der persönlichen Forderung auch das dingliche Recht entsprechend herabgesetzt wird oder fortfällt. Quassowski sieht eine Rechtfertigung hierfür in dem Sicherungscharakter der Hypothek, aber auch darin, daß der persönliche Schuldner davor geschützt werden soll, im Regreßwege in größerem Umfang in Anspruch genommen zu werden, als er dem Gläubiger aus der Aufwertung haftet. Der erste Rechtfertigungsgrund ist rein formal und berücksichtigt nicht die Tatsache, daß bei der Verkehrshypothek die dingliche Sicherung in immer stärkerem Maße zur Hauptsache geworden ist und der persönlichen Forderung für den Regelfall keine oder doch keine wesentliche Bedeutung beigemessen wird (vgl. hierzu Mügel in JW. 1924 S. 45 ff.; Heilfron in DStZ. 1925 S. 954 ff.; so auch schon Nußbaum in seinem Hypothekenrecht). Der von Quassowski angeführte zweite Grund ist auch nicht durchschlagend. Wenn der Eigentümer eines Grundstücks den Verkäufer auf Grund eines ihm auf Grund des Kaufvertrages zustehenden Regreßanspruchs wegen der Aufwertung in Anspruch nehmen wollte, müßte die Rechtsprechung andere Wege finden, um den Verkäufer zu schützen. Entweder müßte sie ihm die Einrede der Arglist geben oder ein Rücktrittsrecht vom Kaufvertrag wegen Veränderung der Geschäftsgrundlage. In diesem praktisch nicht häufigen Falle, nur in diesem Falle, wäre ein derartiges Rücktrittsrecht gerechtfertigt, nicht etwa schon deswegen, weil sich der Kaufpreis nachträglich als niedrig erweist (weitergehend Wolffsohn in JW. 1925, 1715). Auch Mügel (zu § 4 Anm. 5) steht trotz schwerster rechtspolitischer Bedenken auf dem Standpunkt, daß Herabsetzung oder Fortfall der persönlichen Forderung auch die Herabsetzung oder den Fortfall des dinglichen Rechts zur Folge hat. Nur Abraham-Loebinger lehnen diese Forderung ab. Maßgeblich ist für sie die Tatsache, daß die Härtevorschrift nur eine aus der Person des Schuldners hergeleitete Einrede darstelle gewissermaßen eine Art Vollstreckungsschutz, ähnlich der Einrede der beschränkten Erbenhaftung, die sich nur auf den Zugriff gegen das Vermögen des Betroffenen bezieht. Der Vergleich mit dem Vollstreckungsschutz des Erben hinkt. Dagegen ist der Gedanke richtig, daß die Forderung als solche trotz Einwendungen die der persönliche Schuldner auf Grund der §§ 9, 15 ihr gegenüber machen kann, solche bestehen bleibt. Wenn mehrere Personen als Gesamtschuldner haften, kann die persönliche Forderung gegen den einzelnen Schuldner verschieden hoch aufgewertet werden; im Falle des § 15 kann z. B. der Gesamtschuldner A. von seiner Schuld völlig freiwerden, während die Forderung gegenüber dem Gesamtschuldner B. aufrecht erhalten werden kann (vgl. hierzu § 425 BGB.). Die Folge der bisher herrschenden Ansicht ist, daß der Hypothekengläubiger auch nicht nachträglich dem persönlichen Schuldner seine Schuld erlassen kann, weil er damit auch die Aufwertungshypothek verliert; denn die Aufwertungshypothek kann nach dieser Ansicht niemals höher sein als die durch sie gesicherte Forderung.

Daß die hier vertretene Ansicht mit dem Wortlaut des Gesetzes in Widerspruch steht, wird nicht verkannt. Aber dieser Widerspruch bietet kein grundsätzliches Hindernis einer den wirtschaftlichen Verhältnissen und dem wohlverstandenen Zweck des Gesetzes entsprechenden Auslegung. Der Reichsfinanzhof sagt in einer Entscheidung vom 24. Februar 1925 — I A 96 24 — (St. u. W. 1925 S. 806), daß er keine Bedenken tragen würde, auch gegenüber einem klaren Wortlaut dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung eines Gesetzes Geltung zu verschaffen, wenn diese erkennbar eine vom an sich klaren Wortlaut des Gesetzes abweichende Auslegung verlangen. Auch für das bürgerliche Recht und besonders für ein Gelegenheitsgesetz, wie das Aufwertungsgesetz, muß dieser Rechtsgrundsatz gelten. Daß mit dem Zweck des Gesetzes und den wirtschaftlichen Erfordernissen die hier vertretene Auslegung nicht allein vereinbar ist, daß diese vielmehr die hier vertretene Auslegung erfordern, ergibt sich aus folgender Erwägung: Das Aufwertungsgesetz erfüllt eine Ordnungsfunktion; es regelt die Verteilung der wirtschaftlichen Güter auf einem bestimmten Gebiet. Diese Verteilung ist grundsätzlich dahin erfolgt, daß 25 Prozent des Goldmarkbetrages der Hypothek dem Hypothekengläubiger verbleiben sollen. Nur aus ganz bestimmten, in den Verhältnissen des Eigentümers oder persönlichen Schuldners liegenden Gründen soll der Aufwertungsbetrag geringer werden. Nur derjenige soll geschützt werden, für den bestimmte, persönliche, eine Herabsetzung des Aufwertungsbetrags rechtfertigende Gründe vorliegen. Die Begünstigung auf Grund der persönlichen eVrhältnisse anderer widerspricht dem das Aufwertungsgesetz beherrschenden Zweck. Es läßt sich auch nicht rechtfertigen, daß die Höhe der Aufwertungshypothek davon abhängen soll, ob der persönliche Schuldner vor dem 1. April 1926 den Antrag auf Herabsetzung aus §§ 9, 15 AufwG. stellt und daß über diesen Antrag entschieden wird, ohne daß der Eigentümer zu der Verhandlung zugezogen werden braucht. § 4 zwingt nicht zu einer wirtschaftlich verfehlten Auslegung. Der Zweck des § 4 ist, wie oben ausgeführt, ein ganz bestimmter gewesen. Wenn sein Wortlaut eine über diesen unmittelbaren Zweck hinausgehende Auslegung nahelegt, so ist diese Auslegung, da sie zu wirtschaftlich unvernünftigen Ergebnissen führt und dem Gesetzeszweck widerspricht, nicht richtig.

Wenn auch zu hoffen ist, daß die hier vertretene, den wirtschaftlichen Erfordernissen entsprechende Ansicht sich durchsetzen wird, muß man doch vorläufig mit der Tatsache rechnen, daß von der Mehrzahl der Kommentatoren eine abweichende Ansicht vertreten wird. Für den Regelfall wird es möglich sein, trotzdem dem Hypothekengläubiger zu seinem Rechte zu verhelfen. — Das Amtsgericht Berlin-Mitte hat in einer Entscheidung vom 11. August 1925 (Aw. I 1396/24) sich auf den Standpunkt gestellt, daß der persönliche Schuldner ein schutzbedürftiges Recht, selbständig Herabsetzung des Aufwertungsbetrages zu verlangen, nur dann haben könne, wenn der Gläubiger zu verstehen gegeben hat, daß er sich an ihn und nicht an den Eigentümer zu halten beabsichtige. Dieser Beschluß der Aufwertungsstelle kann nicht gebilligt werden; denn der persönliche Schuldner kann ein Interesse an einer Entschei-Anspruch genommen werden darf. Der in der Praxis vielfach empfohlene Weg, zwar die persönliche Forderung gegenüber dem Schuldner anzumelden, ihm aber gleichzeitig zu versichern, daß man ihn niemals in Anspruch nehmen würde, ist vielfach gefährlich; denn in dieser Erklärung kann ein Verzicht auf die persönliche Forderung gesehen werden, und mit diesem Verzicht würde nach der herrschenden Ansicht auch das dingliche Recht fortfallen. Wenn weiterhin geraten worden ist, in der Anmeldung zum Ausdruck zu bringen, daß man nicht daran denke, den persönlichen Schuldner in Anspruch zu nehmen, daß man vielmehr die Forderung ihm gegenüber nur deswegen anmelde, weil man nicht sein dingliches Recht verlieren wolle, so ist dieser Ausweg zwar nicht gefährlich, aber doch wohl wenig wirksam; denn die persönlichen Schuldner werden sich mit Recht mit einer solchen unverbind-

lichen Versicherung nicht begnügen. Ein anderer Ausweg ist von Heilfron in DStZ. 1925 S. 954 ff. empfohlen worden. Er empfiehlt dem Gläubiger, sich mit dem persönlichen Schuldner in Verbindung zu setzen, damit dieser die jetzt noch zulässige Erklärung gemäß § 416 BGB. abgibt, so daß der Eigentümer persönlicher Schuldner wird. Ob der persönliche Schuldner dies immer tun wird, ist indessen zweifelhaft. Es bleibt die Möglichkeit, daß er sich mit dem Eigentümer in Verbindung setzt und dieser ihn — vielleicht gegen eine Entschädigung — veranlaßt, die Anzeige gemäß § 416 BGB. nicht zu machen und sich auf §§ 9, 15 AufwG. zu berufen. Um dem persönlichen Schuldner diese Möglichkeit der Kollusion mit dem Eigentümer zum Schaden des Hypothekengläubigers zu versperren, ist zu empfehlen, daß der Gläubiger ihm seine Bereitschaft erklärt, ihn für den Fall, daß er eine Anzeige gemäß § 416 BGB. macht, aus seiner persönlichen Schuld zu entlassen. Tut der persönliche Schuldner dies nicht, so wird er im Regelfalle nicht mehr die Möglichkeit haben, sich auf §§ 9, 15 AufwG. zu berufen; denn wenn er die Möglichkeit, sich von seiner persönlichen Schuld zu befreien, nicht wahrnimmt, ist es nur recht und billig, wenn er die Folgen hiervon trägt und nicht der Hypothekengläubiger. Nur für den Fall kann dies vorläufig zweifelhaft sein, daß der persönliche Schuldner etwa auf Grund des Kaufvertrages mit dem jetzigen Eigentümer Regreßansprüchen ausgesetzt ist; denn es steht noch nicht fest, daß die Rechtsprechung dem Verkäufer gegen Regreßansprüche des Eigentümers die exceptio doli oder das Rücktrittsrecht gewähren wird.

Auffallende Bestimmungen im Aufwertungsgesetz.

Von Rechtsanw. u. Notar Dr Breymann, Leipzig.

I. Ansprüche aus Gemeinschaften.

In § 63 Absatz 2 AufwG. werden u. a. Ansprüche aus Gemeinschaften von der starren Aufwertung mit 25 Prozent für Vermögensanlagen (Abs. 1) ausgenommen und der Behandlung nach Treu und Glauben unterworfen, d. h. es sollen alle Umstände des einzelnen Falles und die wirtschaftlichen Verhältnisse von Gläubiger und Schuldner berücksichtigt werden.

a) Als so bevorzugt werden in Abs. 2 Ziffer 2 bezeichnet „Ansprüche, die auf den Beziehungen aus der Auseinandersetzung unter Miterben usw. beruhen". Hiernach ist die geschichtliche Voraussetzung für die privilegierte Aufwertung eines solchen Anspruchs daß zunächst ein Miterbenverhältnis bestand, über das dann eine Auseinandersetzung erfolgt ist und daß als deren Folge sich ein Anspruch ergeben hat. Für diesen soll also die starre Aufwertung von Vermögensanlagen nach § 63 Abs. 1 AufwG. nicht in Betracht kommen.

b) In § 63 Abs. 2 Ziff. 1 dagegen werden in ganz auffallendem Gegensatz hierzu nur „Ansprüche aus Gesellschaftsverträgen und anderen Beteiligungsverhältnissen" als privilegiert bezeichnet. Also nicht, wie unter a, Ansprüche, die auf den Beziehungen aus der Auseinandersetzung unter Gesellschaftern beruhen, sondern solche, die unmittelbar auf Gesellschaftsverträgen gegründet sind. Bei dem offenkundig gewollten Gegensatz in der gesetzlichen Umschreibung dieser Tatbestände muß die geschichtliche Voraussetzung hier also eine andere sein, wie unter a, wenn das Privileg eintreten soll: Es wird ein noch bestehender Gesellschaftsvertrag verlangt. Wenn dagegen der Tatbestand so ist, wie unter a, also eine Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern stattgefunden hat und sich aus den hierauf begründeten Beziehungen ein Anspruch ergeben hat, so ist z. B. ein solches Kapital, wenn es zur Festlegung, Sicherung und Verzinsung auf Zeitdauer der Gesellschaft, wie es bei Auseinandersetzungen in der Regel geschieht, weiterhin darlehnsweise belassen worden ist, eine einfache Vermögensanlage. Zu beachten ist jedenfalls, daß in solchem Falle § 63 Abs. 3 nicht einschlägt weil Darlehen keine gegenseitigen Verträge sind. Eine solche Vermögensanlage ist vielmehr nach § 63 Abs. 1 zu behandeln, mit nur 25 Prozent aufzuwerten und Vorbehalt und Rückwirkung sind auf sie anwendbar.

Die in Ziff. 1 verlangte Eigenschaft der Kapitalhergabe als nicht schwankende und vom Geschäftserfolg abhängige, sondern als feste Vermögensanlage im Sinne des Gesetzes und der Rechtsprechung wird aber bei noch bestehenden Gesellschaftsverträgen nicht oft vorliegen. Allenfalls ist sie bei stiller Beteiligung denkbar wo das Kapital bisweilen auf bestimmte Dauer und gegen festen Zins gegeben wird. Auf Gesellschaftsverträge offener Handelsgesellschaften und in anderen Fällen, in denen die Kapitalserhaltung und der Nutzen vom Geschäftserfolge abhängen, ist vorstehende Bestimmung regelmäßig überhaupt nicht anwendbar. Das wird oft übersehen und es erscheint wichtig, auch hierauf hinzuweisen.

II. Pfandbriefdarlehen.

Der Rechtskundige empfindet überhaupt fortgesetzt, besonders wenn er bei der Beratung von Parteien vor praktische Fälle gestellt wird daß das Gesetz ein schlechter Kompromiß zwischen schwer zu vereinbarenden Grundsätzen ist und deshalb im täglichen Leben dauernd zu Widersprüchen führt. Es sei hierfür noch ein weiterer Fall angezogen:

In der Landwirtschaft spielen bekanntlich teilweise schon seit einem Jahrhundert und länger die Pfandbriefdarlehen bei den ländlichen Beleihungsanstalten, in Preußen bei den Landschaften und Ritterschaften in Sachsen beim Erbländisch Ritterschaftlichen Kreditverein (Leipzig) und Landwirtschaftlichen Kreditverein (Dresden) eine bedeutende Rolle. Fast alle erststelligen Hypotheken auf Landgütern sind solche Pfandbriefdarlehen. Im Jahre 1914 hatten allein genannte beide Anstalten etwa 600 Mill. Friedensmark so ausgeliehen. Es handelt sich also um recht erhebliche Summen.

Die Rückzahlung dieser Darlehen erfolgt bei beiden genannten, wie auch bei vielen anderen Anstalten dieser Art durch Rückgabe von Pfandbriefen der gleichen Serie in gleichem Nennbetrage. Solche Rückzahlungen sind fortgesetzt im Jahre 1924 und so auch noch heute im Gange. Das ist wirtschaftlich und geschäftsmäßig durchaus begründet, denn auch die Darleihung erfolgte durch Hergabe solcher Pfandbriefe. und der Schuldner leistet gegenüber der Anstalt tatsächlich das gleiche bei Rückgabe des Darlehens, wie bei dessen Empfang.

Nun bestimmt § 48 Ziff. 1 AufwG., daß die Teilungsmasse für die Pfandbriefinhaber aus den bei Ablauf des 13. Februar 1924 als Deckung für die aufgewerteten Pfandbriefe bestimmten Werten bestehe. Danach erwächst die Frage ob alle die äußerst zahlreichen, vom 14. Februar 1924 ab bis zum heutigen Tage rückgezahlten und gelöschten Pfandbriefhypotheken wieder aufleben oder aufgewertet in die Teilungsmasse fallen: Sollen dann die zurückgegebenen (vielleicht vernichteten) Pfandbriefe an die Landwirte die sie zur Schuldabgleichung einreichten, wieder ausgegeben werden so daß diese nun doppelt gestraft sind ihre Hypotheken aufwerten und mit den Pfandbriefen nur an der Teilungsmasse teilnehmen sollen? Das wäre undenkbar. Der Gesetzgeber hat offenbar bei dieser Bestimmung an Anstalten mit solchem Aufbau gar nicht gedacht obgleich recht große Summen in Frage kommen. Sonst wäre er über diese Möglichkeit nicht glatt hinweggegangen. Die Auslegung muß hier eine befriedigende Lösung des Zwiespalts suchen. Das Hauptgewicht wird dabei auf den Begriff der „aufgewerteten" Pfandbriefe zu legen sein: Pfandbriefe die an die Kreditvereine zurückgegeben sind, haben nicht als solche zu gelten,

die noch aufzuwerten sind. Sie sind aus dem Verkehr genommen. — Aber so glatt liegen die Dinge an sich gesetzlich vorerst nicht. Der § 49 AufwG. mit seiner Analogie bietet dieser Auslegung gegenüber Hindernisse. Die Gesamtheit von Inhabern noch außenstehender, bestimmt aufzuwertender Pfandbriefe hat ein Interesse an der Vergrößerung der Teilungsmasse. Diese Ungewißheit wird vielleicht noch dadurch zu beheben sein, daß im Interesse der außerordentlich vielen Landwirte die Reichsregierung nach § 50 AufwG. in ihren Ausführungsbestimmungen Klarheit schafft, was dringend zu wünschen wäre.

Hypothekenaufwertung bei Eigentumswechsel in der Inflationszeit.

Von Regierungsassessor Dr. Meyer, Königsberg.

Wie im Septemberheft der „Deutschen Steuer-Zeitung“ (S. 858 ff.) ausgeführt, ist es für den Hypothekengläubiger, wenn das Eigentum am Grundstück in der Inflationszeit gewechselt und der Erwerber die Hypothek in Anrechnung auf den Kaufpreis übernommen hat, von entscheidender Bedeutung, ob die Schuldübernahme durch den Erwerber vom Hypothekengläubiger genehmigt ist oder nicht. Bei Nichtgenehmigung ist die Lage des Gläubigers äußerst ungünstig. Denn der als persönlicher Schuldner haftende Veräußerer kann sich mit Erfolg auf die Härteklauseln (§§ 8, 9 und 15 des Aufwertungsgesetzes) berufen, da der Kaufpreis, den er erhalten hat, infolge der Inflation in Nichts zerronnen sein wird. Die Nichtgenehmigung ist aber in der Praxis der Regelfall, da weder Veräußerer noch Erwerber es je der Mühe für wert halten, die Schuldübernahme dem Gläubiger anzuzeigen. Erst auf die Anzeige hin aber kann sie der Gläubiger genehmigen. In der Regel erfährt der Gläubiger den Eigentumswechsel nur durch die Mitteilung des Grundbuchamts von der erfolgten Eintragung des neuen Eigentümers. Selbst wenn dann der Gläubiger die Hypothekenzinsen von dem neuen Eigentümer annimmt, so liegt darin noch keine Genehmigung der Schuldübernahme (Entsch. d. Reichsgerichts Bd. 63 S. 42). Mit Rücksicht auf diese Sach- und Rechtslage erscheint es angebracht, die Gläubiger auf die Möglichkeit hinzuweisen, ihre Stellung zu bessern.

Die Nichtgenehmigung beruht meist nicht darauf, daß der Gläubiger die Schuldübernahme abgelehnt hat. In diesem Fall allerdings ist die Genehmigung endgültig verweigert. Ist dem Gläubiger aber die Schuldübernahme nur nicht angezeigt, konnte sie daher von ihm noch nicht genehmigt werden, dann ist die Möglichkeit, die Genehmigung jetzt, nach Jahren, nachzuholen, rechtlich gegeben. Wenigstens kann dies Vorgehen bei der bisherigen Rechtsprechung des Reichsgerichts nur als aussichtsreich empfohlen werden. Der Vorteil liegt auf der Hand. Denn an Stelle des Veräußerers, der kein Wertobjekt mehr in Händen hat, tritt als persönlicher Schuldner der Erwerber, der aus der Inflation den Vorteil gezogen hat und daher in den meisten Fällen sich auf die Härteklauseln nicht wird berufen können.

Die rechtlichen Vorschriften enthalten die §§ 415 und 416 BGB. Die Vorschrift des § 416 bildet nicht, wie man aus seinem Wortlaut folgern könnte, die ausschließliche Sondervorschrift für die Übernahme der Hypothekenschuld. Die ständige Rechtsprechung des Reichsgerichts hat ihn dahin ausgelegt, daß seine Sonderbestimmungen nur für den Fall gelten, daß der Gläubiger sich schweigend verhält. In allen andern Fällen, besonders dann, wenn der Gläubiger den Willen hat, die Schuldübernahme zu genehmigen, kommt auch § 415 in Betracht (vgl. Kommentar der Reichsgerichtsräte zu § 416, besonders RGE. Bd. 63 S. 42). Daraus ergibt sich, daß Voraussetzung für die Genehmigung die Mitteilung durch den Veräußerer oder Erwerber ist, und daß die Genehmigung nur dann als verweigert gilt, wenn der Gläubiger unter Bestimmung einer Frist zur Erklärung über die Genehmigung aufgefordert ist. Wie oben erwähnt, dürfte dies in den wenigsten Fällen gegeben sein. Ist aber eine Mitteilung nicht erfolgt oder eine Frist nicht gesetzt, dann gibt es für die Genehmigung keine Fristbeschränkung. So hat in einem Fall das Reichsgericht die Genehmigung des Gläubigers für wirksam erklärt, obwohl der persönliche Schuldner die Schuldübernahme schon zwei Jahre vorher angezeigt hatte (RGE. Bd. 75 S. 432), in einem andern Falle, obwohl der Übernehmer das Grundstück inzwischen weiterveräußert hatte (RGE. Bd. 56 S. 200).

Der einzige Einwand, der zugelassen wird, ist die Einrede der Arglist (exceptio doli generalis). Diese Einrede dürfte aber gerade in den Fällen der Aufwertung schwerlich durchgreifen, steht doch hier Recht und Billigkeit auf der Seite des Gläubigers, der um sein Vermögen gekommen ist. Umsomehr muß das „wohlverstandene eigene Interesse des Gläubigers“, das das Reichsgericht bei der nachträglichen Genehmigung im oben angeführten Falle anerkannt hat (RGE. Bd. 75 S. 342), auch hier bejaht werden.

Die erforderliche Mitwirkung des Veräußerers zur nachträglichen Genehmigung wird leicht zu erreichen sein. Denn es liegt in seinem eigensten Interesse, durch Genehmigung der Schuldübernahme von seiner persönlichen Schuld ganz befreit zu werden. So dürfte es dem Gläubiger möglich sein, noch jetzt an Stelle der ungewissen Aufwertungsforderung gegen den Veräußerer einen sicheren Anspruch gegen den Erwerber zu erlangen.

Gewinn- und Verlustberechnung durch die Aufwertung.

Von Steuersyndikus Robert Lott, Waldenburg (Sa.).

Zu der gleichnamigen Abhandlung in der Deutschen Steuer-Zeitung — Spalte 961 — sei folgendes bemerkt:

An sich ist die Frage der Verbuchung des Aufwertungsbetrages vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus nicht uninteressant. Steuerrechtlich dürften jedoch über ihre Lösung keinerlei Zweifel bestehen:

Bei der bevorstehenden Steuerveranlagung ist zu unterscheiden zwischen der Eröffnungsbilanz und der Schlußbilanz des maßgebenden Steuerabschnittes. Für die Eröffnungsbilanz bestimmt § 104 in Verbindung mit § 108 Abs. 1 des EinkStG., daß „Forderungen und Schulden, die der Aufwertung nach dem Aufwertungsgesetze vom 16. Juli 1925 (RGBl. I S. 117) unterliegen“, schon für den Beginn des Geschäftsjahres mit dem Werte anzusetzen sind, der sich bei Anwendung der Grundsätze des Aufwertungsgesetzes ergibt. Bei der Berechnung des steuerpflichtigen Gewinnes wird also schon von dem aufgewerteten Betrag ausgegangen. Ist demnach der aufgewertete Betrag schon zu Beginn des Geschäftsjahres bei der Einkommen- und Körperschaftssteuer (§ 29 KörpStG.) anzusetzen, so können meines Erachtens Zweifel, ob die Steuerbehörde die eine oder die andere Buchungsart anerkennt, überhaupt nicht in Frage kommen, da ja der steuerpflichtige Gewinn nicht geschmälert wird.

In den Fällen, in denen bei der handelsrechtlichen Bilanz vom Jahre 1924 die aufzuwertenden Forderungen und Schulden nur mit dem sich aus der Dritten Steuernotverordnung ergebenden Betrag eingesetzt sind, empfiehlt sich, eine besondere Steuerbilanz aufzustellen, in der diese Forderungen und Schulden mit den sich nach dem Aufwertungsgesetz ergebenden Beträgen eingestellt sind.

Verantwortlicher Redakteur Dr Fritz Koppe, Berlin; für die Inserate: Fritz Winkler, Berlin-Steglitz; Verlag Industrieverlag Spaeth & Linde, Berlin W 10 Genthiner Str. 42. Buchdruckerei Edmund Stein G. m. b. H., Potsdam. Verantwortlich in Oesterreich für die Herausgabe: Industrieverlag Spaeth & Linde; für Inhalt und Inserate: Armand Langer. Sämtliche in Wien I, Georg Cochplatz 3.